

**PERSEPSI AKUNTAN PUBLIK DAN MAHASISWA
TENTANG PENERIMAAN ETIKA TERHADAP
PRAKTIK MANAJEMEN LABA**

(Studi Empiris di Wilayah Pulau Jawa)

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Nama : Muhammad Wahyuddin Abdullah
NIM : C4C001156

Kepada
PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2003

UPT-PUSTAK-UNDIP

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi tempat saya melakukan studi maupun di perguruan tinggi lain, sepanjang pengetahuan saya. Tesis ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu dan belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain, kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan atau dicantumkan pada daftar pustaka.

Semarang, 04 Maret 2003

Yang membuat pernyataan



Muhammad Wahyuddin Abdullah

Tesis berjudul

**PERSEPSI AKUNTAN PUBLIK DAN MAHASISWA
TENTANG PENERIMAAN ETIKA TERHADAP
PRAKTIK MANAJEMEN LABA**

(Studi Empiris di Wilayah Pulau Jawa)

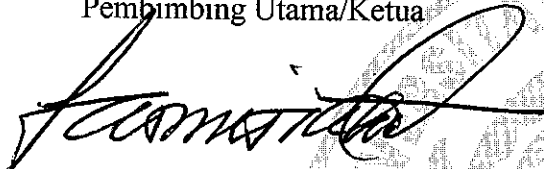
yang dipersiapkan dan disusun oleh:

Muhammad Wahyuddin Abdullah

telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 9 Juni 2003

dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama/Ketua




Drs. H. Tarmizi Achmad, MBA.,Akt.

Pembimbing Anggota




Drs. Anis Chariri, M.Com.,Akt.

Anggota Tim Penguji



Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si.,Akt.



Dr. Arifin Sabeni, M.Com.Hons.,Akt.



Drs. M. Kholiq Mahfud, M.Si.

Semarang, 9 Juni 2003

Universitas Diponegoro Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

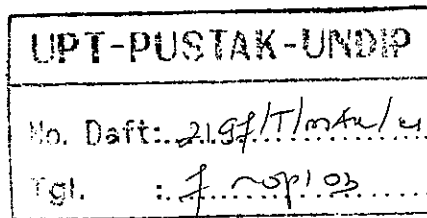
Ketua Program



Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si.,Akt

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

- ◆ Hai orang-orang beriman, apabila dikatakan kepadamu: "Berlapang-lapanglah dalam majelis", maka lapangkanlah, niscaya Allah akan memberi kelapangan untukmu. Dan apabila dikatakan: "Berdirilah kamu, maka berdirilah, niscaya Allah akan meninggikan orang-orang yang beriman diantaramu dan orang-orang yang diberi ilmu pengetahuan beberapa derajat. Dan Allah Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan. QS: 58 (Al-Mujaadilah): 11.
- ◆ Tuntutlah ilmu, sesungguhnya menuntut ilmu adalah pendekatan diri kepada Allah Azza Wajalla, dan mengajarkannya kepada orang yang tidak mengetahuinya adalah sadaqoh. Sesungguhnya ilmu pengetahuan menempatkan orangnya dalam kedudukan terhormat dan mulia (tinggi). Ilmu pengetahuan adalah keindahan bagi ahlinya di dunia dan di akhirat. (HR. Ar-Rabii)



Persembahan

Buat: Isteri dan Anakku

Hadriana Hanafie, SE., MM. & Muhi. Fathul Hidayat W.

ABSTRACT

This research examines the distinction of perception between ethic acceptance of the public accountants and the students' on the earnings management practice, which is considered affecting the perception of both public accountants and students. The analysis was based on the data of 199 research respondents collected through questionnaire. The research's result shows that there is a significant difference between the public accountants and students' perceptions about the ethic acceptance on earnings management practice; that is public accountants have a tendency of not accepting earnings management ethically than the students. Other result shows that the students of master of accountancy program and the students of master of management program do not have significantly different perceptions, however there is a propensity that master of management students do not accept the earnings management practice ethically more than the master of accountancy students.

The test result of the three respondent groups shows that there is a significant perception difference between public accountants, master of accountancy students, and master of management about the ethic acceptance on earnings management practice. The order of respondents having the tendency of not accepting earnings management ethically is accountant public, master of management students then master of accountancy students. However, master of management students with the respondents profile mostly as the performers in management field (59.6%) have greater tendency that earnings management practice done in material amount and was not based on the generally accepted accounting principles (GAAP) was able to be accepted ethically more than other manipulations.

Based on the research of ethic acceptance consideration factors on earnings management practice, all factors influence the respondents' perceptions. The factor with the most affecting significant level is consistency with GAAP and earnings management materiality factors. Hence shows that respondents refer to the mind frame that all that is not regulated in black and white therefore the ethic acceptance is still questioned.

Key Words: *Ethic acceptance, earnings management practice, public accountant, students.*

ABSTRAK

Penelitian ini menguji perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, serta faktor-faktor pertimbangan penerimaan etika praktik manajemen laba yang dianggap mempengaruhi persepsi akuntan publik dan mahasiswa. Analisis didasarkan pada data 199 responden penelitian yang pengumpulannya melalui kuisioner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada perbedaan yang signifikan antara persepsi akuntan publik dan persepsi mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, di mana akuntan publik memiliki kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika dibandingkan dengan mahasiswa. Hasil lainnya menunjukkan bahwa mahasiswa dari disiplin ilmu magister akuntansi dan magister manajemen tidak memiliki persepsi yang berbeda secara signifikan, namun kecenderungan mahasiswa magister manajemen lebih tidak menerima praktik manajemen laba secara etika dibandingkan mahasiswa magister akuntansi.

Hasil pengujian ketiga kelompok responden, menunjukkan adanya signifikansi perbedaan persepsi antara akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi, dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Urutan responden yang memiliki kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika adalah akuntan publik, mahasiswa magister manajemen dan mahasiswa magister akuntansi. Namun mahasiswa magister manajemen dengan profil responden sebagian besar (59,6%) praktisi di bidang manajemen lebih memiliki kecenderungan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan dalam jumlah yang material dan tidak berdasarkan prinsip akuntansi berlaku umum (PABU) lebih dapat diterima secara etika dibanding jenis manipulasi lainnya.

Berdasarkan penelitian terhadap faktor pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, keseluruhan faktor mempengaruhi persepsi responden. Faktor dengan tingkat signifikansi yang paling berpengaruh adalah faktor konsistensi dengan PABU dan materialitas manajemen laba. Hal ini mengindikasikan bahwa responden mengacu pada pola pikir bahwa segala sesuatu yang tidak diatur secara tertulis maka tingkat penerimaan etikanya masih dipertanyakan.

Kata-kata Kunci: Penerimaan etika, praktik manajemen laba, akuntan publik, mahasiswa.

KATA PENGANTAR



Alhamdulillah Rabbil Alamin, Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Allah SWT, atas Rahmat dan Inaya-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian dan penyusunan tesis ini dengan tepat waktu dan sesuai dengan rencana. Tesis ini merupakan tugas akhir dalam menyelesaikan studi dan sebagai salah satu persyaratan yang harus dipenuhi untuk memperoleh gelar Magister Sains (M.Si) Akuntansi pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa penulisan tesis ini jauh dari kesempurnaan yang diharapkan, baik dari kajian teoritis, analisis hasil, maupun pembahasan secara ilmiah. Meskipun demikian, penulis telah berusaha semaksimal mungkin dengan berdasarkan pada kemampuan penulis miliki, serta berdasarkan data-data yang mendukung terselesaikannya tesis ini dengan niat penulisan yang sebaik-baiknya.

Selama menempuh studi maupun dalam merampungkan penelitian dan tesis ini, penulis banyak dibantu oleh berbagai pihak. Oleh sebab itu, pada kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada:

1. Bapak Drs. H. Tarmizi Achmad, MBA.,Akt., dan Bapak Drs. Anis Chariri, M.com.,Akt., selaku pembimbing utama dan pembimbing anggota yang dengan penuh kesabaran telah meluangkan waktu dan pikirannya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan petunjuk mulai dari proposal hingga rampungnya tesis ini.
2. Bapak Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si.,Akt., selaku Direktur Program Studi, Dr. H. Imam Ghazali, M.Com.,Akt., dan Drs. M. Kholiq Mahfud, M.Si., masing-masing selaku Deputy Direktur Bidang Akademik dan Deputy Direktur Umum dan Keuangan yang dengan kebijakan dan pengelolaan akademik yang dilakukan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, sehingga penulis memperoleh banyak pengetahuan dan nuansa pemikiran konstruksional.
3. Bapak Rektor, Direktur Program Pascasarjana, Dekan Fakultas Ekonomi, ADMISI Program Studi Magister Sains Akuntansi, Staf Pengajar Fakultas Ekonomi, dan beserta Staf Administrasi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan, memberikan ilmu pengetahuan, dan pelayanan yang baik selama penulis melakukan studi.

4. Bapak Prof. Dr. H. Abdurrahman A. Basalamah, selaku ketua Yayasan Badan Wakaf Universitas Muslim Indonesia (YBW-UMI), yang telah berpartisipasi dan memberikan motivasi kepada penulis dalam melakukan studi sampai selesainya studi ini.
5. Bapak Prof. Dr. H. Mansyur Ramly, selaku Rektor dan H. Murdifin Haming, SE.,M.Si., H. Musiba Karnain, SE., M.Si., dan Ir. H. Lambang Basri, M.Sc., masing-masing selaku Pembantu Rektor Universitas Muslim Indonesia Makassar yang telah memberikan izin atau kesempatan, dan membebaskan penulis dari tugas-tugas untuk mengikuti program pendidikan pascasarjana pada Universitas Diponegoro Semarang.
6. Bapak Hamzah Hafid, SE.,M.Si., selaku dekan Fakultas Ekonomi Universitas Muslim Indonesia yang telah memberikan kesempatan mengikuti studi serta memotivasi penulis selama mengikuti studi.
7. Bapak DIRJEN DIKTI yang telah berpartisipasi memberikan Beasiswa Pendidikan Pascasarjana (BPPS) kepada penulis selama mengikuti studi.
8. Teman-teman mahasiswa magister akuntansi dan magister manajemen di UNDIP, UGM, UNPAD, UNIBRAW, dan para Akuntan Publik di Pulau Jawa atas kesediaannya sebagai responden, serta semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu, yang telah membantu sehingga penyusunan tesis ini dapat selesai.
9. Tanpa terkecuali kepada teman-teman kelas angkatan V pagi, yang dengan keakraban, kerja sama, partisipasi, motivasi, diskusi, serta canda tawanya.
10. Isteriku tercinta Hadriana Hanafie, SE.,MM., yang telah senantiasa mendoakan dan memberikan motivasi, serta Anakku tersayang Muh. Fathul Hidayat W., yang telah kekurangan kasih sayang dan perhatian selama penulis menempuh studi.
11. Kedua orang tuaku; Drs. H. Abdullah, dan Hj. St. Nadrah, BA., mertuaku; Ir.H.Hanafie Maddo, MP., dan Hj. Haerati Tanzi, kakak dan adik-adikku yang senantiasa mendoakan dan memotivasi penulis selama menempuh studi.

Semoga Allah SWT membalas seluruh amal budi baiknya dengan Ridho-Nya, terlebih dari ummat-Nya yang selalu bertaqwa. Akhir kata penulis mohon maaf atas kekurangan dalam penulisan dan penyajian tesis ini, semoga dapat bermanfaat. Amin.

Semarang, 04 Maret 2003
Penulis

Muhammad Wahyuddin Abdullah

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN	iii
ABSTRACT	iv
ABSTRAK	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR RUMUS	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I. PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Perumusan Masalah	7
1.3. Tujuan Penelitian	7
1.4. Manfaat Penelitian	8
BAB II. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS	9
2.1. Telaah Pustaka	9
2.1.1. <i>Agency Theory</i>	9
2.1.2. Persepsi	11
2.1.3. Etika dan Pendidikan Etika	14
2.1.4. Praktik Manajemen laba	18
2.2. Penelitian Terdahulu	22
2.3. Hipotesis	29
BAB III METODE PENELITIAN	30
3.1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel	30
3.2. Jenis dan Sumber Data	32
3.3. Prosedur pengumpulan Data	33
3.4. Identifikasi Variabel	34
3.5. Teknik Analisis	38

	3.5.1. Statistik Deskriptif	38
	3.5.2. Uji Kualitas Data	38
	3.5.3. Uji Hipotesis	39
BAB IV.	PEMBAHASAN DAN HASIL ANALISIS	43
4.1.	Statistik Deskriptif	43
4.1.1.	Deskripsi Data	43
4.1.2.	Profil Responden	44
4.1.3.	Deskripsi Variabel	51
4.2.	Uji Kualitas Data	54
4.2.1.	Pengujian Validitas	55
4.2.2.	Pengujian Reliabilitas	57
4.3.	Hasil Pengujian Hipotesis	58
4.3.1.	Hasil Pengujian Hipotesis 1 (H_1)	58
4.3.2.	Hasil Pengujian Hipotesis 2 (H_2)	60
4.3.3.	Hasil Pengujian Hipotesis 3 (H_3)	63
4.3.4.	Hasil Pengujian Hipotesis 4 (H_4)	66
BAB V.	KESIMPULAN HASIL PENELITIAN	70
5.1.	Kesimpulan	70
5.2.	Implikasi	72
5.3.	Keterbatasan dan Penelitian di Masa Mendatang	72
DAFTAR PUSTAKA	74

DAFTAR TABEL

2.1.	RINGKASAN PENELITIAN TERDAHULU	26
4.1.	DAFTAR KUISIONER TERDISTRIBUSI DAN TERPAKAI	43
4.2.	KOMPOSISI JENIS KELAMIN AKUNTAN PUBLIK	45
4.3.	USIA AKUNTAN PUBLIK	46
4.4.	TINGKAT PENDIDIKAN AKUNTAN PUBLIK.....	46
4.5.	MASA KERJA AKUNTAN PUBLIK.....	47
4.6.	KOMPOSISI JENIS KELAMIN MAHASISWA	48
4.7.	USIA MAHASISWA	49
4.8.	PEKERJAAN MAHASISWA	49
4.9.	MASA KERJA MAHASISWA	50
4.10.	DESKRIPSI VARIABEL	51
4.11.	DESKRIPSI DIMENSI	53
4.12.	HASIL PENGUJIAN VALIDITAS <i>MULTIMENSIONAL ETHICS SCALE</i>	56
4.13.	HASIL PENGUJIAN RELIABILITAS <i>MULTIMENSIONAL ETHICS SCALE</i>	57
4.14.	PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA ANTARA AKUNTAN PUBLIK DAN MAHASISWA	58
4.15.	PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA ANTARA MAHASISWA MAGISTER AKUNTANSI DAN MAHASISWA MAGISTER MANAJEMEN	61
4.16.	PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA ANTARA AKUNTAN PUBLIK, MAHASISWA MAGISTER AKUNTANSI DAN MAHASISWA MAGISTER MANAJEMEN	63
4.17.	FAKTOR-FAKTOR YANG DIANGGAP MEMPENGARUHI PERTIMBANGAN PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA	66

DAFTAR RUMUS

1.	PENENTUAN SAMPEL RAO	31
2.	<i>WILCOXON-MANN-WHITNEY TEST</i>	40
3.	<i>KRUSKAL-WALLIS ONE-WAY ANALYSIS OF VARIANCE BY RANK</i>	40
4.	<i>WILCOXON SIGNED RANK TEST</i>	41

DAFTAR GAMBAR

2.1. FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI PERSEPSI	13
--	----

DAFTAR LAMPIRAN

- A. PERMOHONAN PENYEBARAN KUISIONER
- B. DAFTAR PERTANYAAN (KUISIONER)
- C. TABULASI DATA
- D. STATISTIK DESKRIPTIF
- E. UJI KUALITAS DATA
- F. UJI HIPOTESIS
- G. CURICULUM VITAE

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Laporan keuangan merupakan cerminan dari suatu kondisi perusahaan yang menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen (*stewardship*), atau pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (IAI, 1994). Pentingnya laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban manajemen dapat digunakan sebagai media komunikasi untuk menghubungkan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan, dimana salah satu parameter penting dalam laporan keuangan yang digunakan untuk mengukur kinerja manajemen adalah laba.

Informasi laba merupakan perhatian utama untuk menaksir kinerja atau pertanggungjawaban manajemen (FASB, 1987). Selain itu informasi laba juga membantu pemilik atau pihak lain dalam menaksir *earning power* perusahaan dimasa yang akan datang. Adanya kecenderungan yang memperhatikan informasi laba ini didasari oleh manajemen, khususnya manajer yang kinerjanya diukur berdasarkan informasi tersebut, sehingga mendorong timbulnya perilaku menyimpang (*dysfuntional behavior*) yang salah satu bentuknya adalah manajemen laba atau *earnings management* (Agnes Utari Widyaningdyah, 2001).

Manajemen laba didefinisikan secara beragam oleh masing-masing peneliti. Scot (1997) mendefinisikan manajemen laba sebagai tindakan untuk memilih kebijakan akuntansi dari suatu standar tertentu dengan tujuan memaksimalkan kesejahteraan manajer dan atau nilai pasar perusahaan. Fisher dan Rosenzweig (1995) mengatakan bahwa manajemen laba adalah tindakan seseorang manajer untuk menaikkan atau

menurunkan profitabilitas ekonomi jangka panjang. Sedangkan menurut Dechow *et al.* (1996) manajemen laba dianggap sebagai *earnings manipulation*, baik di dalam maupun di luar batas *generally accepted accounting principles* (GAAP).

Manajemen laba merupakan tindakan yang dapat menyesatkan pemakai laporan keuangan dengan menyajikan informasi yang tidak akurat, dan bahkan kadang merupakan penyebab terjadinya tindakan ilegal, misalnya penyajian laporan keuangan yang terdistorsi atau tidak sesuai dengan sebenarnya (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting* 1987 dalam Merchant dan Rokness, 1994). Ditinjau dari sudut pandang etika, tindakan ini berarti pelanggaran terhadap kepercayaan masyarakat (Fischer dan Rosenzweig, 1995). Dampak terjadinya tindakan ilegal tersebut menyebabkan berbagai keputusan *stakeholders* yang didasarkan pada informasi yang tidak mencerminkan kondisi sebenarnya akan merugikan pihak *stakeholders*.

Sudut pandang manajer terhadap manajemen laba yang mementingkan laba jangka pendek, menunjukkan bahwa orientasi keuntungan perusahaan masih pada kesejahteraan *stockholders* bukan pada *stakeholders*, jika ini terus menerus dilakukan maka dalam jangka panjang akan merugikan perusahaan itu sendiri (Bartens, 1993). Pengabaian kesejahteraan *stakeholders* menandakan manajer belum atau tidak memperlihatkan dimensi etik dan sosial dalam pengambilan keputusan, sehingga penting bagi manajer untuk menggunakan kepekaan etisnya dalam pengambilan keputusan untuk melakukan praktik manajemen laba. Sedangkan sudut pandang akuntan, beretika merupakan bagian dari perwujudan sikap profesionalismenya (Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz, 1999). Praktik manajemen laba dapat dianggap meragukan integritas akuntan karena sifat mendua yang melekat padanya, praktik ini

dilakukan tetap dengan menggunakan ketentuan yang ada, namun pada saat yang sama praktik ini membuat kualitas informasi laporan keuangan menjadi terdistorsi oleh kepentingan manajemen, sehingga mengorbankan kepentingan pihak pengguna informasi keuangan (Dwiyani Sudaryani, 2001).

Studi yang dilakukan *American Management Association* menunjukkan bahwa pada tahun 1976 secara menyeluruh di Amerika Serikat harga barang bertambah sekitar 15% karena praktik-praktik kurang etis dan bahwa sekitar 20% kegagalan dalam bisnis disebabkan karena praktik yang tidak etis (Bartens, 1993). Lebih lanjut Bartens (1993) menyatakan tingkat urgensi masalah etika bisnis harus ditentukan dalam jangka panjang. Apabila perusahaan tidak memperhatikan, maka kelangsungan hidup perusahaan akan terganggu.

Etika sebagai suatu penyelidikan atau pengkajian secara sistematis tentang perilaku, dimana dalam perkembangannya menjadi sebuah kajian filsafat tentang moral dan moralitas (Imam Ghozali, 1997). Pentingnya etika dalam dunia bisnis memberikan sinyalemen kepada organisasi pendidikan dan profesi untuk mengintegrasikan etika ke dalam kurikulum pendidikan bisnis dan akuntansi. *Treadway Commision* dalam Loeb dan Rockness (1992) menyebutkan dalam laporannya bahwa pengintegrasian etika ke dalam program akuntansi pada universitas masih dalam taraf minimum, dan merekomendasikan peningkatan program etika dalam akuntansi. Cohen dan Pant (1989) serta Armstrong dan Mintz (1989) dalam Loeb dan Rockness (1992) mendukung temuan *Treadway Commision*, dan berdasarkan laporan *Treadway Commision* tersebut, *American Accounting Association* pada tahun 1988 mengadakan proyek untuk profesionalisme dan etika (*project on professionalism and ethics*), yang kegiatannya adalah mempromosikan pendidikan etika ke dalam pendidikan akuntansi

(Loeb dan Rockness, 1992). *American Assembly of Collegiate School of Business* (AACSB) pada tahun 1988 menyarankan dimasukkannya etika ke dalam kurikulum secara umum maupun ke dalam jurusan tertentu (Hiltebeitel dan Jones, 1992).

Pendidikan etika bertujuan untuk membuat mahasiswa menyadari dimensi etik dan dimensi sosial dalam setiap pembuatan keputusan bisnis mereka kelak, dan bukannya untuk mengubah cara pandang mahasiswa mengenai apa atau bagaimana yang seharusnya mereka lakukan pada situasi tertentu (Wynd dan Mager dalam McDonald dan Donleavy, 1995). Sedangkan menurut Imam Ghozali (1997) wadah terciptanya perilaku etis sering terlupakan dalam praktek sistem pendidikan tinggi kita, akibatnya bukanlah suatu hal yang aneh bila kepekaan rasa, hati, kepribadian, dan nilai tidak seimbang dengan unsur ilmu pengetahuan dan profesionalisme. Konsekuensi logis dari hal ini adalah terciptanya *split personality* dalam diri para lulusan perguruan tinggi.

Pendidikan etika menurut Callahan (1980) dalam Hiltebeitel dan Jones (1992) memuat tujuan sebagai berikut:

1. Merangsang imajinasi moral
2. Memperkenalkan persoalan-persoalan etis
3. Menimbulkan *sense of moral obligation*
4. Mengembangkan keahlian analitis
5. Menahan dan mengurangi *disagreement* dan *ambiguity*

Pendidikan etika juga merupakan bekal untuk melaksanakan keputusan etikal, karena untuk melaksanakan keputusan etikal harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut (Hoesada, 1996):

1. Kemampuan individu tersebut dalam mengidentifikasi isu etika dan memprediksi akibat etika dari suatu keputusan.
2. Kemampuan melihat etika dari berbagai sudut pandang dalam konteks zaman, waktu, lingkungan (sosial budaya), dan tempat.
3. Bersedia menanggung akibat pribadi atas keputusan etikal tersebut, misalnya dikucilkan oleh seluruh kelompok non-etikal.

Praktik manajemen laba merupakan salah satu bentuk perhatian pada masalah etika dan sangat perlu diperkenalkan untuk pengembangan kurikulum, karena praktik manajemen laba dinilai bersifat ambigu secara etis (Fischer dan Rosenzweig, 1995). Fatt (1995) menyatakan pendekatan kasus dalam pendidikan etika merupakan cara yang efektif untuk menyadarkan mahasiswa pada masalah-masalah dilematis secara etis dan untuk melatih proses pengambilan keputusan dalam situasi tertentu.

Sugiri (1999) dalam telaahnya mengenai manajemen laba menunjukkan bahwa penelitian-penelitian akuntansi positif memperoleh bukti empiris bahwa manajer melakukan manajemen laba. Senada dengan hasil penelitian tersebut, Bruns dan Merchant (1990) menunjukkan sikap manajer yang menganggap manajemen laba sebagai tindakan yang wajar, etis, serta merupakan alat sah manajer dalam melaksanakan tanggung jawabnya untuk mendapatkan *return* perusahaan. Sedangkan penelitian Fisher dan Rosenzweig (1995) yang dimaksudkan untuk mengetahui tindakan-tindakan manajemen laba yang dapat diterima secara etis (beretika) oleh responden, diharapkan membantu para pengembang kurikulum dalam membenahi kurikulum untuk meningkatkan kesensitifan secara etis terhadap praktik manajemen laba. Hasil penelitian menunjukkan perbandingan respon penerimaan etika terhadap manajemen laba antara kelompok responden adalah berbeda secara signifikan.

Penelitian Merchant dan Rockness (1994) menunjukkan bahwa faktor yang dianggap mempengaruhi pertimbangan penerimaan etika terhadap manajemen laba oleh manajer adalah jenis manajemen laba, materialitas, periode tidak dilakukan, serta maksud dan tujuan manajer. Sedangkan untuk faktor konsistensi dengan GAAP dan arah manajemen laba tidak berpengaruh secara signifikan. Berbeda dengan hasil penelitian Dwiyani Sudaryanti (2001) menunjukkan bahwa responden memiliki persepsi etis terhadap manajemen laba yang tidak berbeda secara signifikan, serta mengungkapkan bahwa faktor konsistensi pada prinsip akuntansi berterima umum (PABU) dianggap mempengaruhi pertimbangan penerimaan etika terhadap manajemen laba.

Oleh karena itu penelitian ini mereplikasikan penelitian Fisher dan Rosenzweig (1995) yaitu untuk mengetahui pemahaman akuntan publik dan mahasiswa di Indonesia terhadap persoalan-persoalan etika, dalam hal ini penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba yang mungkin telah atau akan mereka hadapi. Untuk itu dalam studi ini akan dilakukan observasi terhadap persepsi mereka. Observasi terhadap persepsi didasarkan pada suatu alasan bahwa persepsi merupakan tanggapan langsung seseorang atas sesuatu atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya (Kamus Besar Bahasa Indonesia, 1995).

Observasi mengenai penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba pada profesi akuntan publik dilakukan karena merupakan profesi yang dalam aktivitasnya tidak terpisahkan dengan aktivitas bisnis, sehingga selain harus memahami dan menerapkan etika profesi seseorang akuntan publik juga harus memahami dan menerapkan etika pada permasalahan bisnis yang bersifat ambigu. Sedangkan observasi pada mahasiswa dilakukan pada mahasiswa magister akuntansi dan

mahasiswa magister manajemen yang sebagian besar sudah mempunyai suatu pengalaman kerja sebelum atau selama menjalankan studinya, sehingga layak diperbandingkan kepersepsiannya dengan praktisi (Unti Ludiqdo dan Mas'ud Machfoedz, 1999).

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, masalah yang diteliti adalah apakah praktik manajemen laba dapat diterima secara etika, dan faktor apa saja yang mempengaruhi pertimbangan penerimaan etika praktik manajemen laba terhadap persepsi akuntan publik dan mahasiswa, atau dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah ada perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.
2. Apakah persepsi akuntan publik dan mahasiswa dipengaruhi oleh faktor-faktor yang dianggap sebagai pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

1.3. Tujuan Penelitian

Praktik manajemen laba dinilai bersifat ambigu secara etis, merupakan tindakan yang bisa menjerumuskan pemakai laporan keuangan, dan bahkan kadang merupakan penyebab terjadinya tindakan ilegal, misalnya pembuatan laporan keuangan yang penuh kecurangan. Berdasarkan beberapa penelitian menunjukkan sikap manajer yang menganggap manajemen laba sebagai tindakan yang wajar, etis, serta merupakan

alat sah manajer dalam melaksanakan pertanggungjawaban *return* perusahaan. Oleh karena itu maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk menguji apakah terdapat perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.
2. Untuk menguji apakah terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.
3. Untuk menguji apakah persepsi akuntan publik dan mahasiswa dipengaruhi oleh faktor-faktor yang dianggap sebagai pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat yang dapat diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi akuntan publik, penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba sebagai bahan pertimbangan dapat tidaknya membenarkan keputusan praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen.
2. Bagi mahasiswa, diharapkan penelitian ini dapat memberikan pemahaman etika pada permasalahan-permasalahan bisnis yang bersifat ambigius, serta merupakan bekal dalam memutuskan perlu tidaknya melakukan praktik manajemen laba.
3. Bagi program studi magister akuntansi dan magister manajemen, diharapkan hasil penelitian ini dapat menjadi acuan perlu tidaknya melakukan pengembangan metode pengajaran atau menelaah kecukupan cakupan muatan etika dalam kurikulum terhadap pembahasan materi praktik manajemen laba.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1. *Agency Theory*

Watts dan Zimmerman (1986) yang merupakan salah satu pioner *positive accounting theory*, memaparkan suatu teori akuntansi yang berusaha mengungkapkan bahwa faktor-faktor ekonomi tertentu atau ciri-ciri suatu unit usaha tertentu bisa dikaitkan dengan perilaku manajer dan atau pembuat laporan keuangan. Mereka menegaskan bahwa teori akuntansi positif mempunyai peranan yang sangat penting dalam perkembangannya, sebab teori ini dapat memberikan pedoman kepada para pembuat keputusan kebijakan akuntansi dalam melakukan perkiraan-perkiraan atau penjelasan-penjelasan akan konsekuensi dari keputusan tersebut. Dari sekian banyak penelitian, yang berbasis pada teori akuntansi positif, salah satunya yang diteiliti dan menarik perhatian adalah penelitian tentang manajemen laba (Tatang Ary Gumanty, 2000).

Manajer atau para pembuat laporan keuangan dalam proses pelaporan keuangan suatu organisasi melakukan manajemen laba karena mereka mengharapkan suatu manfaat dari tindakan yang dilakukan. Praktik manajemen laba dapat memberikan gambaran akan perilaku manajer dalam melaporkan kegiatan usahanya pada suatu periode tertentu, yaitu adanya kemungkinan munculnya motivasi tertentu yang mendorong mereka untuk memanaje atau mengatur data keuangan dan kecenderungan pemilihan metode akuntansi (*accounting methods*) untuk mengatur

keuntungan yang dapat dilaporkan karena memang diperkenankan menurut *accounting regulations*.

Manajer sebagai *agent* diberikan amanah atau kewenangan oleh pemilik perusahaan atau para pemegang saham yang merupakan *principal*. Anthony dan Govindarajan (1995) mengemukakan konsep *agency theory* sebagai hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*. *Principal* mempekerjakan *agent* untuk melakukan tugas untuk kepentingan *principal*, termasuk pendelegasian otoritas pengambilan keputusan dari *principal* kepada *agent*. Asumsi *agency theory* bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*. *Principal* termotivasi mengadakan kontrak untuk menyejahterakan dirinya dengan profitabilitas yang selalu meningkat, sedangkan *agent* termotivasi untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan ekonomi dan psikologisnya.

Hanna Meilani Salno dan Zaki Baridwan (2000) mengungkapkan konsep manajemen laba menggunakan teori keagenan (*agency theory*) yang menyatakan bahwa praktik manajemen laba dipengaruhi oleh konflik kepentingan antara manajemen (*agent*) dan pemilik (*principal*) yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. *Principal* tidak memiliki informasi yang cukup tentang kinerja *agent*, sementara *agent* mempunyai lebih banyak informasi mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja, dan perusahaan secara keseluruhan. Hal inilah mengakibatkan ketidakseimbangan informasi (asimetri informasi) yang dimiliki oleh *principal* dan *agent*. Asimetri informasi dan konflik kepentingan yang terjadi, mendorong *agent* untuk menyajikan informasi tidak sebenarnya kepada *principal*, terutama jika informasi tersebut berkaitan

dengan pengukuran kinerja *agent*, termasuk memanipulasi pelaporan keuangan dalam usaha memaksimalkan kemakmurannya.

Penelitian Watts dan Zimmerman (1986) secara empiris membuktikan bahwa hubungan *principal* dan *agent* sering ditentukan oleh angka akuntansi. Hal ini memacu *agent* untuk memikirkan bagaimana angka akuntansi tersebut dapat digunakan sebagai sarana untuk memaksimalkan kepentingannya. Salah satu bentuk tindakan *agent* tersebut adalah praktik manajemen laba. Senada penelitian tersebut, Magnan dan Cormier (1997) dalam Tatang Ary Gumanti (2000) menyatakan terdapat tiga sasaran yang dapat dicapai oleh manajer sehubungan dengan praktik manajemen laba yaitu; minimisasi biaya politis (*political cost minimization*), maksimisasi kesejahteraan manajer (*manager wealth maximization*), dan minimisasi biaya finansial (*minimization of financing costs*). Ketiga sasaran tersebut cukup komprehensif, yaitu mencakup banyak aspek dalam perusahaan baik demi keuntungan pribadi manajer maupun perusahaan secara keseluruhan.

2.1.2. Persepsi

Kamus Besar Bahasa Indonesia (1995) mendefinisikan persepsi sebagai tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu, atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui pancaindera. Sedangkan dalam lingkup yang lebih luas, persepsi merupakan suatu proses yang melibatkan pengetahuan-pengetahuan sebelumnya dalam memperoleh dan menginterpretasikan stimulus yang ditunjukkan oleh indra kita (Matlin, 1998), atau dengan kata lain persepsi merupakan kombinasi faktor dunia luar (*stimulus visual*) dan diri kita sendiri (pengetahuan-pengetahuan sebelumnya).

Persepsi memberikan makna pada stimuli indrawi (sensor stimuli) (Rakhmat, 1993), lebih lanjut Rakhmat mengatakan bahwa persepsi merupakan pengalaman tentang objek, peristiwa, atau hubungan-hubungan yang diperoleh dengan menyimpulkan informasi dan menafsirkan pesan. Namun demikian karena persepsi tentang obyek atau peristiwa tersebut tergantung pada suatu kerangka ruang dan waktu, maka persepsi akuntan publik dan mahasiswa akan sangat subyektif dan situasional. Argumen ini selaras dengan pendapat Rakhmat (1993) bahwa persepsi ditentukan oleh faktor personal dan faktor situasional. Faktor fungsional berasal dari kebutuhan, pengalaman masa lalu, dan hal-hal lain yang termasuk apa yang disebut sebagai faktor fungsional. Oleh karenanya yang menentukan persepsi bukan jenis atau bentuk stimuli, tetapi karakteristik orang yang memberikan respon pada stimuli tersebut. Sedangkan faktor struktural berasal dari sifat fisik, dan efek-efek saraf yang ditimbulkan pada sistem saraf individu (Krecc dan Crutchfield, 1997; dalam Rakhmat 1993).

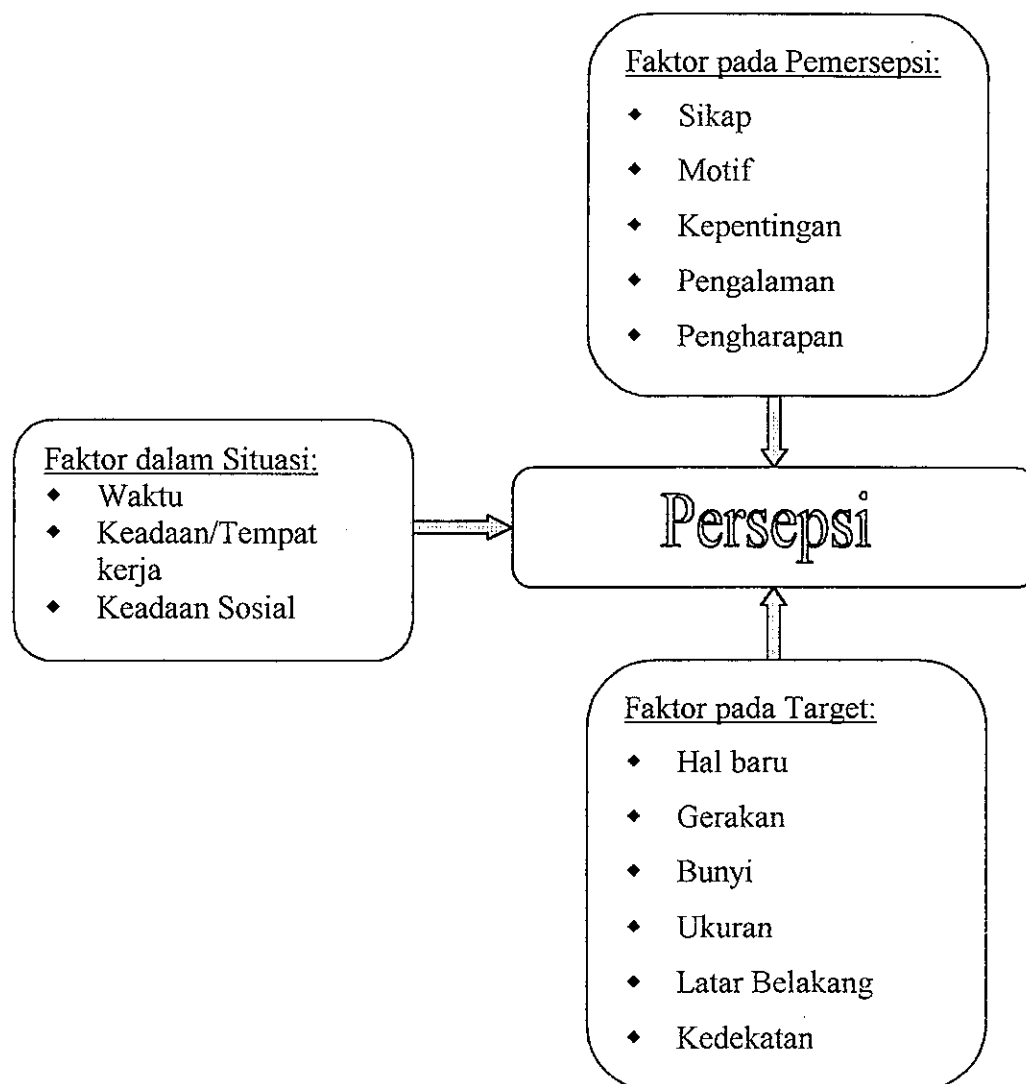
Selaras dengan argumen Matlin (1998), persepsi menurut Davidoff (1981) dikatakan sebagai satu kerja yang rumit dan aktif. Persepsi dikatakan rumit dan aktif karena walaupun persepsi merupakan pertemuan antara proses *kognitif* dan kenyataan, persepsi lebih banyak melibatkan kegiatan *kognitif*. Persepsi lebih banyak dipengaruhi oleh kesadaran, ingatan, pikiran, dan bahasa, dengan demikian persepsi bukanlah cerminan tepat dari realitas.

Beberapa definisi persepsi di atas dapat disimpulkan bahwa persepsi setiap personal atau individu tentang obyek atau peristiwa sangat tergantung pada suatu kerangka ruang dan waktu yang berbeda. Perbedaan tersebut disebabkan oleh dua faktor yaitu faktor dalam diri seseorang (aspek *kognitif*) dan faktor dunia luar (aspek *stimulus visual*).

Sedangkan Robbins (1996) secara implisit mengatakan bahwa persepsi satu individu terhadap obyek sangat mungkin memiliki perbedaan dengan persepsi individu yang lain terhadap obyek yang sama. Fenomena ini menurutnya dikarenakan oleh beberapa faktor yang apabila di gambarkan tampak seperti berikut ini:

GAMBAR 2.1

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI PERSEPSI



Sumber: Robins (1996)

2.1.3. Etika dan Pendidikan Etika

Etika tidak dapat dilepaskan dari pembahasan moral, Thiroux (1985) dalam Imam Ghozali (1997) menyatakan bahwa istilah etika dan moral sering dipergunakan secara bergantian untuk maksud yang sama. Etika dalam perkembangannya menjadi sebuah kajian filsafat tentang moral dan moralitas, dan etika adalah suatu penyelidikan atau pengkajian secara sistematis tentang perilaku. Pertanyaan utama dalam etika adalah tindakan dan sikap apa yang dianggap benar dan baik. Sedangkan Suseno (1987) dalam Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz (1999) mengungkapkan bahwa etika merupakan filsafat atau pemikiran kritis dan mendasar tentang ajaran-ajaran dan pandangan-pandangan moral, sedangkan mengutip pandangan Karl Barth dan Madjid (1992) dalam Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz (1999) bahwa etika (*ethos*) adalah sebanding dengan moral (*mos*), dimana keduanya merupakan filsafat tentang adat kebiasaan (*sitten*). *Sitte* dalam perkataan Jerman menunjukkan arti *moda* (mode) tingkah laku manusia, suatu konstansi (kelumintuan) tindakan manusia. Karenanya secara umum etika atau moral adalah filsafat, ilmu atau disiplin tentang *moda-moda* tingkah laku manusia atau konstansi-konstansi tindakan manusia.

Ward *et al.* (1993) mendefinisikan etika sebagai sebuah proses, yaitu proses penentuan yang kompleks tentang apa yang harus dilakukan dalam situasi tertentu. Argumen ini didasarkan pada ketidaksetujuannya terlalu sederhananya persepsi umum atas pengertian etika yang hanya dianggap sebagai pernyataan benar-salah atau baik-buruk. Proses itu sendiri meliputi penyeimbangan pertimbangan sisi dalam (*inner*) dan sisi luar (*outer*) yang disifati oleh kombinasi unik dari pengalaman dan pembelajaran masing-masing individu.

Menurut Magnis-Suseno (1985) etika normatif terbagi atas 2 yaitu, tolak ukur pertanggungjawaban moral dan menuju kebahagiaan. Tolak ukur pertanggungjawaban moral meliputi etika wahyu bahwa norma-norma kelakuan kita dapat ditemukan dalam wahyu Allah, etika peraturan adalah prinsip-prinsip yang harus mendasari semua norma aturan moral, etika situasi merupakan penolakan adanya norma-norma dan peraturan-peraturan moral yang berlaku umum, dan *relativisme* moral adalah perlakuan relatif terhadap lingkungan atau wilayah tertentu.

Etika normatif menuju kebahagiaan Magnis-Suseno (1985), meliputi *egoisme* etis yaitu *hedonisme* yang mengungkapkan pencapaian kebahagiaan dengan cara mencari nikmat, dan pengembangan diri yang mengungkapkan bahwa orang akan menjadi manusia utuh kalau semua nilai atas jasmani tidak asing baginya yaitu nilai-nilai kebenaran dan pengetahuan, kesosialan, tanggung jawab moral, *estetis* dan *religius*. Sedangkan *utilitarisme* menuntut agar kebahagiaan diusahakan bagi semua orang yang terkena oleh akibat tindakan kita.

Seperti halnya Magnis-Suseno (1985), Hardjoeno (2002) membagi jenis etika atas 4 kelompok yaitu:

1. Etika normatif yang terdiri *hedonisme* yang merupakan *egoisme* yang menginginkan kesenangan, kenikmatan, dan kebahagiaan diri. Sedangkan pengembangan diri yaitu *egoisme* yang menginginkan untuk pengembangan diri dalam nilai kebenaran dan kurang memperhatikan yang lain. *Utilitarisme* yaitu keinginan dengan tujuan yang berguna atau bermanfaat bagi orang banyak
2. Etika peraturan yaitu undang-undang, peraturan atau kesepakatan yang harus ditaati.
3. Etika situasi yaitu keadaan yang membatasi kebebasan sosial.

4. *Relativisme* yaitu ketaatan atau syarat yang relatif kecil dibandingkan syarat lain yang kegunaannya lebih besar.

Pengelompokan etika normatif dan jenis etika tersebut, juga terdapat dalam *multidimensional ethics scale* (Cohen *et al.*, 1993) yang mengembangkan atas 4 dimensi yaitu, dimensi *justice/relativist* yang menganggap kebenaran ditentukan oleh prinsip-prinsip formal, dimensi *egoism* yang mewujudkan pemaksimalan kesejahteraan secara individu, dimensi *utilitarian* yang merupakan konsekuensi dari tindakan yang dilakukan, dan dimensi *contractualism* yang merupakan kewajiban atau hubungan individu dengan lingkungan sosial dan orang lain.

Penguasaan ilmu pengetahuan dan *profesionalism* merupakan indikasi penerapan sistem pendidikan secara umum yang diharapkan akan mampu memenuhi kebutuhan pasar (Imam Ghazali, 1997). Padahal seorang mahasiswa sebagaimana manusia lainnya adalah manusia tidak hanya dilengkapi dengan akal dan keterampilan, tetapi juga dilengkapi oleh rasa, hati, kepribadian serta nilai abadi yang membedakan manusia dengan makhluk lainnya (Feisal, 1995 dalam Imam Ghazali 1997). Imam Ghazali (1997) mengemukakan dalam kenyataannya unsur rasa, hati, kepribadian serta nilai abadi merupakan wadah terciptanya perilaku etis yang sering terlupakan dalam praktik sistem pendidikan tinggi kita, akibatnya bukanlah suatu hal yang aneh bila kepekaan rasa, hati kepribadian dan nilai tidak seimbang dengan unsur-unsur pengetahuan dan profesionalisme. Konsekuensi logis dari hal ini adalah terciptanya *split personality* dalam diri para lulusan perguruan tinggi kita.

Menurut Trevino (1992) *moral judgment* dipengaruhi oleh lingkungan dan pekerjaan, pendidikan dan pelatihan, dan kelompok pembuat keputusan serta kepemimpinan. Oleh karena itu secara implisit bagi para pendidik khususnya, untuk

mengetahui cara mengarahkan moral *judgment* peserta didiknya, salah satu cara yang bisa dilakukan adalah dengan menyelenggarakan pendidikan etika.

Tujuan pendidikan etika secara umum menurut Wynd dan Mager (1989) dalam Mc Donald dan Donleavy (1995) adalah tidak untuk mengubah cara mahasiswa menganggap bagaimana seharusnya mereka bertindak dalam situasi tertentu. Tujuan yang lebih layak adalah membuat mahasiswa telah menyadari dimensi etika dan sosial dalam setiap pengambilan keputusan bisnis mereka, sehingga diharapkan dimensi ini akan menjadi komponen dalam proses pengambilan keputusan mereka kelak.

Sedangkan Loeb (1988) dalam Hildebeitel dan Jones (1992) mengemukakan tujuan pendidikan etika dalam bidang akuntansi adalah:

1. Menghubungkan pendidikan akuntansi kepada persoalan-persoalan etis.
2. Mengenalkan persoalan dalam akuntansi yang mempunyai implikasi etis.
3. Mengembangkan suatu perasaan berkewajiban atas tanggung jawab moral.
4. Mengembangkan kemampuan yang berkaitan dengan konflik etis.
5. Belajar menghubungkan dengan ketidakpastian profesi akuntansi.
6. Menyusun tahapan untuk suatu perubahan dalam perilaku etis.
7. Mengapresiasikan dan memahami sejarah dan komposisi seluruh aspek etika akuntansi dan hubungan terhadap bidang umum dan etika.

Mc Donald dan Donleavy (1995) menunjukkan beberapa hasil penelitian keefektivan pendidikan etika yang memberikan hasil yang berbeda-beda. Misalnya Glenn (1992) yang menguji pengaruh pendidikan etika selama empat tahun pada mahasiswa bisnis, menunjukkan bahwa pendidikan tersebut berpengaruh positif pada *ethical judgment*. Hasil penelitian ini didukung oleh Kavathatzopoulos (1991) dan Delaney dan Sockell (1992). Sedangkan peneliti yang menunjukkan bahwa pendidikan

etika sedikit bahkan tidak signifikan terhadap sikap mahasiswa adalah Wynd dan Mager (1989), Lane *et al.* (1987) dan Budner (1987).

Kohlberg dan koleganya (Power *et al.*, 1989 dalam Trevino, 1992) menyatakan salah satu keterbatasan pendidikan etika adalah tidak digunakannya contoh nyata dalam memberikan kasus-kasus dilematis, selain itu pendidikan etika saja tidak akan mengarahkan peserta didik sampai pada tahap-tahap akhir moral *reasoning*. Kohlberg menyarankan agar para pendidik menciptakan kondisi komunitas yang layak (*just communities*). Salah satu contohnya adalah partisipatif dalam kegiatan akademisi serta membuka seluas mungkin berbagai kemungkinan pemecahan masalah dalam diskusi, serta mahasiswa diberikan kebebasan untuk menyatakan pendapatnya.

2.1.4. Praktik Manajemen Laba

Definisi manajemen laba menurut Mercant (1989) dalam Merchant dan Rockness (1994) adalah tindakan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan untuk mempengaruhi laba yang dilaporkan yang bisa memberikan informasi mengenai keuntungan ekonomis (*economic advantage*) yang sesungguhnya tidak dialami perusahaan. Sedangkan Scott (1997) mengatakan bahwa manajemen laba adalah tindakan manajer untuk melaporkan jumlah laba yang akan memaksimalkan kepentingan pribadi dan atau kepentingan perusahaan, dengan menggunakan kebijakan penggunaan metode akuntansi. Selain penggunaan kebijakan metode akuntansi, manajemen laba juga merupakan tindakan manajer untuk menaikkan atau menurunkan laba suatu periode tanpa diimbangi dengan kenaikan atau penurunan profitabilitas ekonomis jangka panjang (Fisher dan Rosenzweig, 1995).

Secara teknis Sugiri (1999) membagi definisi manajemen laba menjadi dua, yaitu: (1) definisi sempit, manajemen laba dalam hal ini hanya berkaitan dengan pemilihan metode akuntansi. Manajemen laba dalam artian sempit ini didefinisikan sebagai perilaku manajer untuk “bermain” dengan komponen *discretionary accruals* dalam menentukan besarnya *earnings*, dan (2) definisi luas, manajemen laba merupakan tindakan manajer untuk meningkatkan (mengurangi) laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab, tanpa mengakibatkan peningkatan (penurunan) profitabilitas ekonomis jangka panjang unit tersebut.

Praktik manajemen laba dapat ditinjau dari dua perspektif yang berbeda, yaitu perspektif etika bisnis dan teori akuntansi positif (Mahmudi, 2001). Dari kacamata etika dapat dianalisis sebab-sebab manajer melakukan manajemen laba, apa yang menjadi motivasi mereka melakukan manajemen laba, sementara itu dari kacamata teori akuntansi positif dapat dianalisis dan diidentifikasi berbagai bentuk praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajer perusahaan. Sedangkan Scott (1997) juga memandang praktik manajemen laba atas dua perspektif yaitu; praktik manajemen laba dianggap sebagai tindakan *oportunistik* manajer untuk memaksimalkan kepuasannya, dan manajemen laba juga dapat dilihat dari perspektif kontrak efisien (*efficient contracting perspektif*).

Perspektif manajer memaksimalkan kepuasan merupakan masalah etika yang disebabkan benturan kepentingan antara pribadi manajer dengan kepentingan *stakeholders* untuk memaksimalkan kesejahteraan dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang *stakeholders* (Mahmudi, 2001). Perspektif kontrak efisien merupakan konsekuensi logis dari hubungan prinsipal-agen, prinsipal akan mengantisipasi perilaku manajemen laba melalui kompensasi ataupun biaya bunga

yang mereka tetapkan pada agen, sedangkan agen memberikan fleksibilitas bagi manajer untuk mengantisipasi hal-hal dimasa depan yang mungkin tidak bisa mereka antisipasi sebelumnya (Dwiyani Sudaryanti, 2001).

Manajer dalam menentukan laba perusahaan yang dilaporkan terdiri atas tiga cara (Prihat Assih, 2000): (1) mengelola, memimpin, dan mengarahkan penggunaan sumber daya dalam operasi perusahaan, (2) memilih *timing* dari beberapa peristiwa non-operasi dalam periode pelaporan tertentu, dan (3) memilih metode akuntansi yang digunakan untuk mengukur laba. Penentuan laba oleh manajer tersebut adalah wajar apabila manajer akan memilih kebijakan untuk memaksimumkan kepentingan mereka sendiri dan atau nilai pasar perusahaan, inilah yang dimaksud *earnings management* atau manajemen laba (Scott, 1997).

Praktik manajemen laba mungkin dapat dipertimbangkan untuk memperbaiki kinerja perusahaan di pasar, dan tindakan ini mendapat kekeluasan dengan memilih kebijakan akuntansi tertentu dari seperangkat kebijakan yang diperkenankan (Scott, 1997). Kebijakan yang dimaksudkan misalnya standar akuntansi keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia untuk dapat memaksimumkan nilai pasar perusahaan. Pemerintah nampaknya juga mendukung praktik ini dengan mengeluarkan surat keputusan Menteri Keuangan (Kepmenkeu) No. 597/kmk04/1997 pada November 1997, yang membolehkan untuk membebaskan seluruh kerugian selisih kurs tahun 1997 baik yang sudah maupun belum terealisasi ke tahun 1997 atau mengalokasikannya dalam jangka waktu selama-lamanya lima tahun terhitung sejak tahun 1997 secara taat asas dalam laporan keuangan maupun laporan keuangan untuk pajak

Investor yang merupakan salah satu pihak yang berkepentingan atas informasi laba sering mengabaikan atau tidak memperhatikan prosedur yang digunakan manajer

dalam menghasilkan informasi laba, sehingga memberi dorongan pada manajer untuk melakukan manajemen laba. Manajer melakukan manajemen laba untuk berbagai alasan, yang secara umum motivasi dan alasan antara lain; memaksimumkan kompensasi yang manajer harapkan (Holthausen *et al*, 1995; Healty, 1985), menunda pelanggaran perjanjian (Sweeney, 1994), motivasi politik (Jones, 1991; Ainum dan Jogiyanto, 1996), meminimumkan kewajiban pajak perusahaan (Watts and Zimmermen, 1986; Cloyd *et al*, 1996; Dopus and Pinchus, 1988), deviden (Kasanen *et al*, 1996) dan *initial publik offering* (Friedlan, 1994).

Praktik manajemen laba menurut Worthy (1984) dapat dilakukan dengan tiga cara; (1) melalui transaksi *discretionary accrual*, transaksi ini memberikan kebebasan kepada manajer untuk menentukan jumlah transaksi akrual tersebut secara fleksibel (Scott, 1997), (2) melalui perubahan metode akuntansi, namun cara ini tidak bisa memberikan banyak keleluasaan kepada manajer karena standar akuntansi menghendaki adanya prinsip konsistensi dan *disclosure* pada setiap perubahan, dan (3) dilakukan melalui keputusan operasional, yaitu dengan menggeser periode biaya atau pendapatan.

Praktik manajemen laba yang telah diteliti bersifat legal tidak melanggar standar akuntansi yang telah ditetapkan dan tindakan tersebut merupakan kewenangan manajer (Mahmudi, 2001), namun tindakan ini dapat berakibat buruk karena bisa menyesatkan pemakai informasi laporan keuangan dan bahkan dapat mengarah pada tindakan pelanggaran hukum (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, 1987 dalam Merchant dan Rokness, 1994). Praktik manajemen laba yang dilakukan dalam jangka panjang dapat merugikan perusahaan (Merchant dan Rokness, 1994), praktik manajemen laba dapat dikategorikan sebagai suatu penipuan dan tidak

etis (Perry dan Williams, 1994; Burns dan Merchant, 1990; Merchant dan Rockness, 1994), ironisnya sebagian besar manajer melakukan manajemen laba (Healy, 1985; Bruns dan Merchant, 1990; Perry dan Williams, 1994; Holthousen, *et al*, 1995).

2.2. Penelitian Terdahulu

Manajemen laba masih menjadi kontroversial, apakah tindakan tersebut dapat diterima secara moral atau tidak (Mahmudi, 2001). Merchant dan Rokness (1994) mensiyalir berdasarkan beberapa studi yang telah dilakukan, ternyata manajemen laba yang banyak dilakukan selama ini dianggap legal, tidak bertentangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Di samping itu, Fisher dan Rosenzweig (1995); Burns dan Merchant (1990) menunjukkan bukti empiris bahwa manajer menganggap manajemen laba sebagai tindakan yang wajar, dan etis, serta merupakan alat sah manajer dalam melaksanakan tanggung jawabnya untuk mendapatkan *return* perusahaan.

Ditinjau dari sudut pandang etika, praktik manajemen laba merupakan pelanggaran terhadap kepercayaan masyarakat, berbagai keputusan yang diambil berdasarkan informasi yang tidak mencerminkan kondisi yang sebenarnya akan merugikan *stakeholders* (Fisher dan Rosenzweig, 1995). Sejalan dengan pelanggaran etika, tindakan manajer melakukan praktik manajemen laba dapat berakibat buruk karena dapat menyesatkan pemakai informasi laporan keuangan dan bahkan dapat mengarah pada tindakan melanggar hukum (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, 1987 dalam Merchant dan Rockness, 1994).

Kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan peka terhadap terhadap persoalan etika juga sangat dipengaruhi oleh lingkungan dimana dia berada,

dimana dunia pendidikan akuntansi juga mempunyai pengaruh yang besar terhadap perilaku etika akuntan (Sudibyo, 1995 dalam Khomsiyah dan Indriantoro, 1997). Adams *et al.* (1995) mengindikasikan bahwa para akuntan publik cenderung menggunakan aturan tertulis sebagai dasar untuk memecahkan masalah.

Cohen *et al.* (1998) melakukan penelitian yang menguji perbedaan gender dan disiplin ilmu dalam evaluasi etis, *ethical intention*, dan oirientasi etis. Sampel penelitian adalah mahasiswa undergraduate dari disiplin ilmu akuntansi, bisnis, dan *liberalart* dari empat universitas di Northern United States. Hasil penelitian menunjukkan perbedaan disiplin mempengaruhi evaluasi etis. Mahasiswa akuntansi lebih percaya bahwa tindakan yang masih dipertanyakan keetisannya merupakan tindakan kurang etis dibanding dengan mahasiswa dari disiplin ilmu lain.

Glenn dan Van Loo (1993) melakukan penelitian untuk membandingkan keputusan dan sikap etis mahasiswa bisnis dengan keputusan dan sikap etis praktisi, selain itu juga menguji tentang sikap dan keputusan etis mahasiswa dan praktisi antar waktu (*over time*). Secara umum hasil analisisnya menunjukkan bahwa mahasiswa bisnis membuat pilihan yang kurang etis dibandingkan dengan praktisi bisnis. Sedangkan berkaitan dengan analisis antar waktu, didapatkan suatu indikasi bahwa mahasiswa bisnis pada tahun 1980-an membuat keputusan yang kurang etis dibandingkan tahun 1960-an.

Ward *et al.* (1993) melakukan penelitian untuk menginvestigasi kemampuan *certified public accountants* (CPAs) mengenali dan mengevaluasi situasi etis dan tidak etis, selain itu juga menguji sikap CPAs berkaitan dengan pendidikan etika. Hasil analisisnya cenderung menunjukkan bahwa dalam derajat tertentu CPAs dapat

membedakan perilaku etis dan tidak etis, serta perilaku etis dan perilaku tidak etis yang sangat spesifik ternyata lebih mudah diidentifikasi oleh praktisi.

Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz (1999) yang menguji perbedaan persepsi akuntan dan mahasiswa terhadap etika bisnis, dan mengungkap kecukupan muatan etika dalam kurikulum pendidikan tinggi akuntansi berdasarkan pendapat akuntan dan mahasiswa. Penelitian ini menghasilkan suatu kesimpulan bahwa adanya perbedaan signifikan yang marginal antara persepsi akuntan dan mahasiswa terhadap etika bisnis, dimana akuntan mempunyai persepsi yang lebih baik terhadap etika bisnis dibandingkan dengan mahasiswa, serta mengungkapkan bahwa akuntan pendidik ternyata cenderung mempunyai persepsi terhadap etika bisnis yang lebih rendah dibanding dengan rekannya yang berpraktik sebagai akuntan publik.

Penelitian Burns dan Merchant (1990) menemukan bukti empiris tidak adanya suatu kesatuan kesepakatan para manajer dalam memahami moral terhadap tindakan manajemen laba. Sebagian besar manajer melakukan manajemen laba. Adapun manajemen laba dengan metode akuntansi kurang dapat diterima daripada mencapainya dengan mengubah atau memanipulasi keputusan dan prosedur operasi, pola peningkatan laba kurang dapat diterima daripada pola penurunan laba, manajemen laba dipertimbangkan kurang dapat diterima apabila pengaruhnya pada laba lebih besar, manajemen laba pada laporan triwulanan dipandang sebagai praktik yang lebih dapat diterima daripada atas laba dalam laporan tahunan.

Merchant dan Rockness (1994) melanjutkan penelitian Burns dan Merchant (1990) dengan memperluas sampel, yaitu *general manager*, *staff manager*, pengawas unit operasi, dan auditor internal untuk menaksir etika berkenaan praktik manajemen laba. Penelitian menguji beberapa hal yang dianggap mempengaruhi pertimbangan

penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba yang meliputi; jenis manajemen laba, kesesuaian manipulasi akuntansi dengan GAAP, arah pengaruh manajemen laba, materialitas manajemen laba, periode pengaruh manajemen laba, dan maksud atau tujuan manajer melakukan manajemen laba. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pertimbangan penerimaan etika seorang manajer dipengaruhi oleh jenis manajemen laba, materialitas, periode tindakan dilakukan, dan maksud dan tujuan manajer. Sedangkan faktor yang tidak berpengaruh secara signifikan adalah konsistensi dengan GAAP, dan arah pengaruh manajemen laba.

Fischer dan Rosenzweig (1995) melakukan penelitian tentang penerimaan etika terhadap manajemen laba, dengan sampel mahasiswa akuntansi, mahasiswa MBA, dan praktisi akuntansi. Penggunaan sampel ini dilatarbelakangi oleh *Treadway Commision Report*, yang menyatakan pentingnya etika dimasukkan dalam kurikulum pengajaran akuntansi dan bisnis. Hasil analisis menunjukkan bahwa perbandingan antar kelompok responden adalah berbeda secara signifikan. Urutan peringkat penerimaan etika terhadap manajemen laba dengan manipulasi metode akuntansi adalah mahasiswa MBA, mahasiswa akuntansi, dan praktisi akuntansi. Sedangkan untuk manipulasi melalui keputusan operasi adalah praktisi akuntansi, mahasiswa MBA, dan mahasiswa akuntansi.

Dwiyani Sudaryanti (2001) yang meneliti respon antara staf pengajar, dan mahasiswa jurusan akuntansi dan manajemen terhadap *earning management*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa staf pengajar dan mahasiswa akuntansi dan manajemen memiliki persepsi etis terhadap *earning management* yang tidak berbeda secara signifikan. Penelitian tersebut juga mengungkapkan bahwa keseluruhan faktor yang dianggap mempengaruhi persepsi responden terhadap *earnings management* ternyata

tidak berpengaruh secara signifikan, kecuali pada satu faktor yaitu konsistensi pada prinsip akuntansi berlaku umum (PABU).

Ringkasan penelitian empiris terdahulu dengan fokus pada obyek penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, serta subyek penelitian dengan akuntan publik atau akuntan praktisi dan mahasiswa dapat di tunjukkan dalam tabel berikut ini:

TABEL 2.1
RINGKASAN PENELITIAN TERDAHULU

Tahun	Peneliti	Topik Penelitian	Hasil Penelitian
(1990)	Bruns dan Merchant	The Dangerous Morality of Managing Earnings	Tidak adanya suatu kesatuan kesepakatan para manajer dalam memahami moral terhadap tindakan manajemen laba. Sebagian besar manajer melakukan manajemen laba; manajemen laba dengan metode akuntansi kurang dapat diterima daripada dengan mengubah atau memanipulasi keputusan dari prosedur operasi, pola peningkatan laba kurang dapat diterima daripada pola penurunan laba, manajemen laba dipertimbangkan kurang dapat diterima apabila pengaruhnya pada laba lebih besar, dan laporan triwulanan dipandang sebagai praktik yang lebih dapat diterima daripada atas laba pada laporan tahunan.
(1993)	Glenn dan Van Loo	Business Students' and Practitioners' Ethical Decision Over Time	Mahasiswa membuat pilihan yang kurang etis dibanding dengan praktisi bisnis. Sedangkan berkaitan dengan analisis antar waktu (over time) suatu indikasi mahasiswa tahun 1980-an membuat keputusan kurang etis dibanding tahun 1960-an.

(1993)	Ward, Suzanne Pinac, Ward, dan Deck.	Certified Public Accountants: Ethical Perception Skill and Attitudes on Ethics Education	Bahwa dalam derajat tertentu CPAs dapat membedakan perilaku etis, serta perilaku tidak etis yang sangat spesifik ternyata lebih mudah diidentifikasi oleh praktisi.
(1994)	Merchant dan Rockness	The Ethics of Managing Earning: An Empirical Investigation	Pertimbangan etika seorang manajer dipengaruhi oleh jenis manajemen laba, materialitas, periode tindakan dilakukan, serta maksud dan tujuan manajemen laba. Sedangkan faktor yang tidak berpengaruh secara signifikan adalah konsistensi dengan GAAP, dan arah manajemen laba.
(1995)	Fischer dan Rosenzweig	Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earning Management	Perbandingan respon antar kelompok responden adalah berbeda secara signifikan. Urutan penerimaan etika manajemen laba dengan manipulasi metode akuntansi adalah mahasiswa MBA, mahasiswa akuntansi, dan praktisi akuntansi. Sedangkan untuk manipulasi dengan keputusan operasi adalah praktisi akuntansi, mahasiswa MBA, dan mahasiswa akuntansi.
(1998)	Cohen, Pant dan Sharp	The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits	Perbedaan disiplin mempengaruhi penilaian etis. Mahasiswa akuntansi lebih percaya bahwa tindakan yang masih dipertanyakan keetisannya merupakan tindakan kurang etis dibandingkan mahasiswa dari disiplin ilmu lain.
(1999)	Unti Ludiqdo dan Mas'ud Machfoedz	Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis	Terdapat perbedaan signifikan yang marginal antara persepsi akuntan dan mahasiswa terhadap etika bisnis, dimana akuntan mempunyai persepsi yang lebih baik terhadap etika bisnis ketimbang dengan mahasiswa, serta mengungkapkan bahwa akuntan pendidik ternyata cenderung mempunyai persepsi terhadap etika bisnis yang lebih rendah dibandingkan dengan rekannya yang berpraktik sebagai akuntan publik.

(2001)	Dwiyani Sudaryanti	Persepsi Etis Staf Pengajar dan Mahasiswa jurusan Akuntansi dan Manajemen terhadap Praktik <i>Earning Management</i>	Staf pengajar dan mahasiswa akuntansi dan manajemen memiliki persepsi etis terhadap <i>earning management</i> yang tidak berbeda secara signifikan. Sedangkan keseluruhan faktor yang dianggap mempengaruhi persepsi responden terhadap <i>earnings management</i> ternyata tidak berpengaruh secara signifikan, kecuali pada satu faktor yaitu konsistensi pada PABU.
--------	--------------------	--	--

Pada dasarnya penelitian ini sama dengan penelitian sebelumnya, sebab penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995). Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah:

1. Sampel yang digunakan:
 - a. Akuntan publik merupakan profesi yang mengetahui fenomena praktik manajemen laba, serta dapat memberikan justifikasi dapat tidaknya dibenarkan permasalahan bisnis yang bersifat ambigu ini.
 - b. Mahasiswa terdiri atas mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen dengan latar belakang sebagian besar dari mahasiswa tersebut sudah mempunyai suatu pengalaman kerja sebelum atau selama mereka menjalankan studinya, sehingga kepersepsiannya layak diperbandingkan dengan praktisi (Unti Ludiqdo dan Mas'ud Machfoedz, 1999).
2. Penelitian ini akan menggunakan *multidimensional ethics scale* sebagai skala pengukur sikap persepsi. *Multidimensional ethics scale* yang digunakan adalah skala yang dikembangkan oleh Reidenbach dan Robin (1990), Cohen *et al.* (1993) dan Flory *et al.* (1992). *Multidimensional ethics scale* ini lazimnya telah digunakan

dalam penelitian mengenai etika bisnis, serta penggunaan skala ini memiliki kemampuan prediksi yang baik (Cohen, *et al.*, 1993). Flory *et al.* (1992) mengemukakan bahwa *multidimensional ethics scale* dapat memperbaiki pemahaman kita terhadap sikap seseorang dibanding dengan menggunakan skala satu dimensi.

2.3. Hipotesis

Berdasarkan logika dan hasil penelitian-penelitian terdahulu, serta landasan teori yang ada, maka hipotesis yang diajukan untuk diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H₁: Ada perbedaan persepsi antara akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap manajemen laba.
- H₂: Ada perbedaan persepsi antara mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.
- H₃: Ada perbedaan persepsi antara akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi, dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.
- H₄: Persepsi akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi, dan mahasiswa magister manajemen dipengaruhi oleh faktor arah manajemen laba, materialitas manajemen laba, jangka waktu pengaruh manajemen laba, konsistensi dengan PABU, maksud dan tujuan manajemen laba serta metode manajemen laba.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Populasi penelitian ini adalah akuntan publik dan mahasiswa. Adapun mahasiswa yang dipilih sebagai sampel adalah mahasiswa magister akuntansi dengan kriteria telah menempuh semester II (telah menempuh matakuliah akuntansi keuangan dan teori akuntansi), dan mahasiswa magister manajemen dengan konsentrasi manajemen keuangan (sebagai calon ataupun telah menjadi pengambil keputusan yang terfokus pada bidang keuangan). Alasan dipilihnya sampel mahasiswa magister (S2) adalah belum adanya penelitian tentang etika terhadap praktik manajemen laba pada jenjang mahasiswa magister selama ini, serta sebagian besar mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen sudah mempunyai suatu pengalaman kerja sebelum atau selama mereka menjalankan studinya sehingga kepersepsiannya layak dibandingkan dengan praktisi seperti halnya mahasiswa *undergraduate* di Amerika Serikat (Unti Ludiqdo dan Mas'ud Machfoedz, 1999).

Alasan dipilihnya sampel akuntan publik karena merupakan akuntan praktisi yang telah memperoleh keterampilan khusus yaitu, keterampilan intelektual, interpersonal dan komunikasi (Suwardjono, 1999). Di samping itu, profesi akuntan publik dalam aktivitasnya tidak terpisahkan dengan aktivitas bisnis yang diantaranya lebih mengetahui fenomena mengenai praktik manajemen laba.

Besarnya sampel yang digunakan untuk menghasilkan data yang representatif sangat tergantung kepada derajat keseragaman dari populasi, tingkat ketepatan yang dikehendaki dari penelitian, rencana analisis serta tenaga, biaya dan waktu. Berdasarkan

pertimbangan tersebut, maka pengambilan sampel untuk akuntan publik dilakukan pada kantor akuntan publik (KAP) yang berdomisili di kota Semarang, Bandung, Surabaya, dan Jakarta. Hal ini mengingat kota-kota tersebut mewakili kota-kota besar di Pulau Jawa dan sebanyak 79,73% KAP di Indonesia berdomisili di Pulau Jawa (Directory KAP IAI 2001-2002). Pengambilan sampel dilakukan secara acak dengan mendasarkan pada daftar anggota pada directory kantor akuntan publik Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik 2001-2002.

Sedangkan sampel mahasiswa dilakukan pada universitas atau perguruan tinggi negeri yang berlokasi di Semarang, D.I. Yogyakarta, Bandung, dan Malang. Hal ini didasarkan bahwa dilokasi tersebut terdapat masing-masing perguruan tinggi negeri yang telah menyelenggarakan program studi magister akuntansi dan magister manajemen yaitu Universitas Diponegoro (UNDIP), Universitas Gadjah Mada (UGM), Universitas Padjajaran (UNPAD), dan Universitas Brawijaya (UNIBRAW) sehingga tersedianya cukup responden yang dibutuhkan dalam penelitian.

Populasi akuntan publik yang bekerja pada KAP dan mahasiswa jumlahnya besar dan tidak dapat diketahui pasti jumlahnya. Menurut Rao (1996) dalam Hikmah (2002) populasi sampel yang besar dapat ditentukan dengan rumus:

$$n = \frac{Z^2}{4(moe)^2} \quad (1)$$

Dimana:

Z = tingkat kepastian yang diperlukan dalam pemilihan sampel.

moe = margin error atau kesalahan maksimum yang dapat ditolerir.

Penelitian ini menggunakan tingkat kepastian sebesar 95%, $Z = 1,96$ dan $moe = \text{plus-minus } 10\%$ (Rao mengasumsikan besarnya moe plus-minus 10%). Berdasarkan jumlah sampel dalam penelitian ini adalah:

$$n = \frac{(1,96)^2}{4 (0,1)^2}$$

$$n = 97$$

Berdasarkan analisis tersebut sampel diperlukan sebanyak 97. Untuk memperoleh pengembalian kuisioner dengan responden mahasiswa sebanyak 97, maka dalam penelitian ini disebarkan kuisioner sebanyak 200 eksamplar, sebagaimana Unti Ludiqdo dan Mas'ud Machfoedz (1999) dengan *respon rate* mahasiswa sebesar 53%. Sedangkan untuk memperoleh pengembalian kuisioner dengan *respon rate* akuntan publik disebarkan kuisioner sebanyak 550 eksamplar, sebagaimana Murtanto (1999) dengan *respon rate* akuntan publik sebesar 17%.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang dipakai dalam penelitian ini adalah data primer (*primary data*). Data primer diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan yang telah terstruktur dengan tujuan untuk mengumpulkan informasi dari para mahasiswa magister akuntansi, magister manajemen, dan akuntan publik. Sumber data dari penelitian ini adalah skor total yang diperoleh dari pengisian kuisioner yang telah disebarkan kepada para responden.

3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan *survey method*, data yang digunakan dalam penelitian diperoleh dengan pendistribusian kuisisioner yang diberikan kepada responden secara langsung, melalui jaringan *link pearson* maupun pengiriman via kantor pos. Sebelum kuisisioner diberikan kepada responden sesungguhnya, terlebih dahulu dilakukan *pre-test* kuisisioner terhadap beberapa mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen yang dipilih secara random yang mungkin juga responden ini akan menjadi responden sesungguhnya. *Pre-test* kuisisioner bertujuan untuk mengetahui apakah kuisisioner yang digunakan dalam memperoleh data dapat dengan mudah dipahami maksudnya, sehingga responden tidak mengalami kesulitan dalam menangkap maksud yang diajukan dalam kuisisioner.

Pendistribusian kuisisioner untuk responden mahasiswa dapat dilakukan secara langsung maupun dengan jaringan *link pearson* yang terdapat pada berbagai perguruan tinggi penyelenggara program studi magister akuntansi dan program studi magister manajemen. Kuisisioner dibagikan kepada responden yang secara khusus terkumpul baik sebelum maupun setelah perkuliahan berlangsung di kelas dengan memberikan tuntunan dan penjelasan dalam pengisian. Responden yang sempat dan bersedia secara langsung menjawab kuisisioner yang diberikan dapat langsung dikumpulkan kepada peneliti maupun jaringan *link pearson* yang ditunjuk. Kuisisioner yang terkumpul melalui jaringan *link pearson* selanjutnya akan dikirimkan kepada peneliti.

Pendistribusian kuisisioner untuk responden akuntan publik juga dilakukan secara langsung, melalui jaringan *link pearson*, dan pengiriman via kantor pos. Lokasi KAP yang dianggap dekat dan dapat dijangkau pendistribusian kuisisioner dapat dilakukan secara langsung, sedangkan pada beberapa KAP tertentu pendistribusian kuisisioner

dilakukan dengan jaringan *link pearson*, selain itu untuk KAP yang tidak dapat dijangkau dan tidak adanya *link pearson* dapat dikirimkan via kantor pos dengan amplop kiriman kembali berprangko.

Kuisisioner sebanyak 550 yang didistribusikan pada akuntan publik, total kuisisioner yang kembali berjumlah 109 atau *response rate* sebesar 19,8% dan yang dapat diolah sebanyak 98 kuisisioner. Sedangkan 200 kuisisioner untuk mahasiswa yang terdiri mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen, total kuisisioner yang kembali berjumlah 113 atau *response rate* sebesar 56,5% dan yang dapat diolah sebanyak 101 kuisisioner. Menurut peneliti jumlah sampel ini sudah layak, karena sudah memenuhi target sampel minimal sebanyak 97 responden, atau total kuisisioner yang dapat diolah sebanyak 199 sehingga telah memenuhi kategori *fair* (Comrey & Lee, 1992 dalam Hardiyanto Wibowo, 2002). Peneliti terdahulu Fischer dan Rosenzweig (1995) menggunakan sampel sebanyak 265 untuk 3 tipe *accounting practitioners* yaitu *industrial accounting*, *public accounting*, dan *government accounting*. Sedangkan untuk sampel *graduate student* sebanyak 113 MBA students pada 2 universitas dengan penyebaran kuisisioner untuk setiap kelas yang dikumpulkan secara langsung.

3.4. Identifikasi Variabel

Instrumen atau pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini adalah instrumen dalam bentuk skenario mengenai praktik manajemen laba yang diperoleh dari Bruns dan Merchant (1990) yang memiliki 13 skenario dengan memuat 6 faktor yang dianggap akan mempengaruhi pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Item skenario tersebut dianggap terlalu banyak, maka dipilih 7 skenario yang dapat mewakili seluruh faktor yang dianggap mempengaruhi

pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Faktor-faktor tersebut digunakan sebagai variabel dalam penelitian adalah:

1. Arah manajemen laba adalah upaya untuk menaikkan atau menurunkan jumlah laba. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (1) yang menggambarkan penurunan laba, dan skenario (2a) yang menggambarkan kenaikan laba.
2. Materialitas manajemen laba adalah upaya melakukan manajemen laba dalam jumlah yang dianggap material. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (4a) yang menggambarkan manajemen laba dalam jumlah yang dianggap tidak material, dan (4b) yang menggambarkan manajemen laba dalam jumlah yang dianggap material.
3. Jangka waktu pengaruh manajemen laba adalah upaya manajemen laba untuk memenuhi anggaran. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (2a) yang menggambarkan manipulasi laba untuk memenuhi target anggaran kuartalan, dan (2b) yang menggambarkan manipulasi untuk memenuhi target anggaran tahunan.
4. Konsistensi dengan prinsip akuntansi berlaku umum (PABU) adalah pertimbangan hukum praktik manajemen laba. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (3b) yang menggambarkan manajemen laba berdasarkan PABU, dan (4b) yang menggambarkan ketidaksesuaian dengan PABU.
5. Maksud atau tujuan manajemen laba adalah tujuan tertentu manajemen dalam melakukan manajemen laba. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (3a) yang menggambarkan tujuan dilakukan manajemen laba untuk memenuhi target proyek penting yang sempat tertunda karena keterbatasan

anggaran, dan (3b) yang menggambarkan tujuan manajer untuk memenuhi target laba yang sudah dianggarkan.

6. Metode manajemen laba adalah upaya manajemen laba yang dapat dilakukan dengan mempergunakan metode operasi dan metode akuntansi. Skenario yang digunakan untuk menguji adalah skenario (2a) yang menggambarkan manajemen laba dilakukan dengan metode operasi, dan (4a) yang menggambarkan manajemen laba dilakukan dengan metode akuntansi.

Setiap skenario menggunakan *multidimensional ethics scale* yang dikembangkan oleh Cohen *et al.* (1993) yang merupakan penyederhanaan *multidimensional ethics scale* dari Reindenbach dan Robin (1990) yang terdiri dari 33 item pertanyaan untuk bidang pemasaran. Di samping itu, Flory *et al.* (1992) juga telah menguji kembali 8 item pertanyaan *multidimensional ethics scale* dari Reindenbach dan Robin (1990) tersebut. Cohen *et al.* (1993) menguji *multidimensional ethics scale* ini untuk tujuan generalisasi di bidang akuntansi, hasil pengujian menyederhanakan menjadi 15 item pertanyaan yang terdiri atas 4 dimensi. Dimensi tersebut adalah:

1. Dimensi *Justice/relativist* adalah dimensi yang menganggap kebenaran ditentukan oleh prinsip-prinsip kebenaran formal, yaitu sesuatu yang sama harus diperlakukan sama, sesuatu yang berbeda diperlakukan berbeda, serta dipengaruhi oleh budaya atau situasi prinsip tersebut berada (relatif). Dimensi ini terdiri dari atas 6 item yaitu:
 - a. Adil atau tidak adil
 - b. Pantas atau tidak pantas
 - c. Dapat atau tidak dapat diterima secara pribadi
 - d. Dapat atau tidak dapat diterima secara keluarga saya

- e. Dapat atau tidak dapat diterima secara kultur, dan
 - f. Dapat atau tidak dapat diterima secara tradisional.
2. Dimensi *Utilitarian* adalah bahwa moralitas suatu tindakan didorong oleh konsekuensi dari tindakan yang dilakukan, atau dengan kata lain moral merupakan fungsi dari pertimbangan biaya dan manfaat dari suatu tindakan. Dimensi ini terdiri atas 3 item yaitu:
- a. Memberi paling banyak atau sedikit manfaat
 - b. Memaksimalkan keuntungan atau kerugian
 - c. Memberikan banyak kebaikan atau kemudharatan.
3. Dimensi *Contractualism* adalah penggunaan logika dalam mengidentifikasi kewajiban atau hubungan antara individu dengan lingkungan sosial orang lain. Dimensi ini terdiri 3 item yaitu:
- a. Melanggar atau tidak melanggar kontrak tidak tertulis
 - b. Berkewajiban atau tidak berkewajiban untuk bertindak dengan cara tersebut
 - c. Melanggar atau tidak melanggar janji yang tidak diucapkan
4. Dimensi *Egoism* adalah tindakan yang didorong oleh konsekuensi untuk memaksimalkan kesejahteraan secara individu. Dimensi ini terdiri 3 item yaitu:
- a. Memuaskan atau tidak memuaskan secara pribadi
 - b. Memuaskan atau tidak memuaskan diri kita
 - c. Mendorong atau tidak mendorong kemajuan diri kita

Skala multidimensi hasil pengujian Cohen (1993) yang terdiri dari 15 item pertanyaan dari 4 dimensi dengan menggunakan 7 point *likert scale* pada setiap skenario akan diterapkan dalam penelitian ini, semakin besar angka yang menunjukkan semakin kecil toleransi terhadap masalah etika yang disajikan dalam skenario, atau

dengan kata lain semakin tinggi skor menunjukkan semakin tinggi sensitivitas (tidak diterimanya) etika terhadap praktik manajemen laba oleh responden.

3.5. Teknik Analisis

3.5.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan penjelasan gambaran umum demografi responden penelitian dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian untuk mengetahui distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan minimal, maksimal, rata-rata (mean), median, dan penyimpangan baku (standar deviasi) dari masing-masing skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

3.5.2. Uji Kualitas Data

Menurut Hair *et al.* (1996) kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Pengujian yang dimaksudkan adalah untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Prosedur pengujian kualitas data adalah sebagai berikut:

1. Uji Reliabilitas

Menurut Imam Ghazali (2002) suatu kuisioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten dari waktu ke waktu. Pengujian ini dilakukan dengan menghitung koefisien *cronbach alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Instrumen dapat dikatakan handal (*reliabel*) bila memiliki koefisien *cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Imam Ghazali, 2002)

2. Uji Validitas

Menurut Imam Ghazali (2002) uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuisioner. Suatu kuisioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuisioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuisioner tersebut. Uji validitas pada penelitian ini dilakukan dengan analisis faktor terhadap nilai setiap variabel. Analisis faktor digunakan untuk menguji apakah butir-butir pertanyaan atau indikator yang digunakan dapat mengkonfirmasi sebuah faktor atau konstruk atau variabel (Imam Ghazali, 2002). Pengujian ini dilakukan dengan melihat nilai *loading factor* masing-masing instrumen, nilai yang diisyaratkan harus diatas 0,50 (Hair *et al.*, 1996).

3.5.3. Uji Hipotesis

Dalam penelitian ini untuk menguji hipotesis dilakukan dengan alat uji statistik non-parametrik. Alasan penggunaan alat uji statistik non-parametrik dengan pertimbangan pengukuran variabel dalam penelitian ini menggunakan skala ordinal, sifat distribusi populasi tidak diketahui secara pasti, dan dimaksudkan untuk menganalisis data yang skor-skor keangkaanya secara spintas memiliki kekuatan ranking (Siegel, 1994). Uji statistik non-parametrik tersebut menggunakan 3 teknik analisis untuk ke 4 hipotesis yang telah dikemukakan. Teknik analisis yang digunakan adalah sebagai berikut:

1. Pengujian hipotesis 1 dan 2

Untuk mengetahui signifikansi adanya perbedaan serta dapat ditunjukkannya urutan ranking skor rata-rata penerimaan etika pada 2 kelompok sampel yang berbeda, sebagaimana yang dihipotesiskan pada hipotesis 1 dan 2, maka teknik analisis yang

digunakan adalah *Wilcoxon-Mann-Whitney Test* (Imam Ghozali & Castellan, 2002) dengan rumus sebagai berikut:

Wilcoxon-Mann-Whitney Test

$$Z = \frac{W_x \pm 0,5 - \mu W_x}{\sigma^2 W_x} \quad (2)$$

Dimana:

W_x = jumlah ranking untuk group

μW_x = mean jumlah ranking untuk group

$\sigma^2 W_x$ = variance jumlah ranking untuk group

Kriteria:

H_0 : tidak dapat ditolak apabila probabilitas (tabel normal distribution) $> \alpha = 0,05$

H_a : diterima apabila probabilitas (tabel normal distribution) $< \alpha = 0,05$

2. Pengujian hipotesis 3

Untuk mengetahui signifikansi adanya perbedaan serta dapat ditunjukkannya urutan ranking skor rata-rata penerimaan etika untuk 3 kelompok sampel yang berbeda, sebagaimana yang dihipotesiskan pada hipotesis 3, maka teknik analisis yang digunakan adalah *Kruskal-Wallis One-Way Analysis of Variance By Rank* (Imam Ghozali & Castellan, 2002) dengan rumus sebagai berikut:

Kruskal-Wallis One-Way Analysis of Variance By Rank

$$KW = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{j=1}^k n_j (R_j - R)^2 \quad (3)$$

Dimana:

k = jumlah sampel atau group

n_j = jumlah kasus dalam jth sampel

N = jumlah kasus dalam sampel gabungan (jumlah dari n_j 's)

R_j = rata-rata ranking dalam jth sampel atau group

R = $(N + 1)/2$ = rata-rata ranking dalam sampel gabungan (grand mean)

Kriteria:

H_0 : tidak dapat ditolak apabila probabilitas (tabel kruskal-wallis/KW) $> \alpha = 0,05$

H_a : diterima apabila probabilitas (tabel kruskal-wallis/KW) $< \alpha = 0,05$

3. Pengujian hipotesis 4

Untuk mengetahui masing-masing faktor yang berpengaruh secara signifikan terhadap setiap kelompok sampel yang dipasangkan (dihubungkan) pada 2 skenario yang perlakuannya berbeda, sebagaimana yang dihipotesiskan pada hipotesis 4, maka teknik analisis yang digunakan adalah *Wilcoxon Signed Rank Test* (Imam Ghazali & Castellan, 2002) dengan rumus sebagai berikut:

Wilcoxon Signed Rank Test

$$Z = \frac{T^+ - \mu T^+}{\sigma^2 T^+} \quad (4)$$

Dimana:

T^+ = jumlah ranking positif

μT^+ = mean jumlah ranking positif

$\sigma^2 T^+$ = variance jumlah ranking positif

Kriteria:

H₀: tidak dapat ditolak apabila probabilitas (tabel normal distribution) $> \alpha = 0,05$

H_a: diterima apabila probabilitas (tabel normal distribution) $< \alpha = 0,05$

BAB IV

PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN

4.1. Statistik Deskriptif

4.1.1. Deskripsi Data

Responden penelitian ini menggunakan akuntan publik serta mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen. Kuisisioner yang didistribusikan kepada sampel terpilih secara keseluruhan berjumlah 750 kuisisioner. Pengalokasian kuisisioner penelitian terbagi atas 550 kuisisioner untuk akuntan publik, 200 kuisisioner untuk mahasiswa yang terdiri 100 kuisisioner untuk mahasiswa magister akuntansi dan 100 kuisisioner untuk mahasiswa magister manajemen.

Pendistribusian kuisisioner sebanyak 750 tersebut, *respon rate*, dan kuisisioner yang terpakai dapat dilihat pada tabel berikut ini:

TABEL 4.1

DAFTAR KUISISIONER TERDISTRUBI DAN TERPAKAI

No	Responden	Kuisisioner				
		Pendistribusian			Terpakai	
		Jumlah	Kembali	Persentase	Jumlah	Persentase
1.	Akuntan publik	550	109	19,8	98	17,8
2.	Mahasiswa yang terdiri:					
	a. Magister Akuntansi	100	61	61,0	54	54,0
	b. Magister Manajemen	100	52	52,0	47	47,0
Jumlah		750	222	29,6	199	26,5

Sumber: data primer diolah 2003

Secara keseluruhan kuisisioner yang kembali sebanyak 222 atau tingkat *respon rate* sebesar 29,6%. Perincian *respon rate* untuk akuntan publik sebesar 19,8%, dan untuk mahasiswa sebesar 56,5% yaitu kuisisioner didistribusikan sebanyak 200 dengan pengembalian sebanyak 113 kuisisioner yang terdiri 61 untuk mahasiswa magister akuntansi dan 52 untuk mahasiswa magister manajemen.

Kuisisioner yang kembali tidak semuanya dapat digunakan, untuk akuntan publik kuisisioner yang kembali sebanyak 109, namun yang dapat digunakan sebanyak 98 kuisisioner. Sebelas kuisisioner dari akuntan publik tidak dapat digunakan dengan pertimbangan:

- a. Berstatus sebagai akuntan publik dan mahasiswa magister.
- b. Ketidaklengkapan dalam pemberian jawaban kuisisioner.

Pengembalian kuisisioner sebanyak 113 dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen yang dapat digunakan sebanyak 101 kuisisioner. Dua belas kuisisioner tidak dapat digunakan dengan pertimbangan:

- a. Sebagai mahasiswa magister juga berstatus akuntan publik.
- b. Tidak memenuhi kriteria telah menempuh semester 2 untuk mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen dengan konsentrasi manajemen keuangan.
- c. Ketidaklengkapan dalam pemberian jawaban kuisisioner.

4.1.2. Profil Responden

Akuntan publik serta mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen merupakan responden dalam penelitian ini.

Gambaran profil responden mengenai jenis kelamin, usia, pendidikan, pekerjaan, dan masa kerja responden dapat jelaskan sebagai berikut.

1. Akuntan Publik

a. Jenis Kelamin

Responden akuntan publik sebanyak 98 orang, pengelompokan berdasarkan jenis kelamin komposisinya adalah sebagai berikut:

TABEL 4.2

KOMPOSISI JENIS KELAMIN AKUNTAN PUBLIK

No.	Jenis Kelamin	Jumlah	Persentase
1.	Laki-laki	69	70,4
2.	Perempuan	29	29,6
Jumlah		98	100,0

Sumber: data primer diolah 2003

Sebagian besar responden akuntan publik adalah laki-laki yaitu sebanyak 69 orang (70,4%) dari jumlah sampel. Sedangkan responden perempuan sebanyak 29 orang (29,6%), atau dengan kata lain jumlah responden perempuan di bawah setengah dari jumlah responden yang berjenis kelamin laki-laki.

b. Usia Responden

Usia responden akuntan publik didominasi akuntan publik yang berusia antara 26 sampai 30 tahun sebanyak 35 orang (35,7%), akuntan yang berusia antara 31 sampai 35 tahun sebanyak 20 orang (20,4%), dan akuntan yang berusia 21 sampai 25 serta 36 sampai 40 tahun masing-masing sebanyak 19 orang (19,4%) dari jumlah sampel.

Responden akuntan publik yang paling muda berusia 24 tahun dan yang paling tua berusia 46 tahun. Adapun gambaran usia responden akuntan publik dapat dilihat pada tabel berikut ini:

TABEL 4.3
USIA AKUNTAN PUBLIK

No.	Usia	Jumlah	Persentase
1.	21 – 25	19	19,4
2.	26 – 30	35	35,7
3.	31 – 35	20	20,4
4.	36 – 40	19	19,4
5.	41 – 45	3	3,1
6.	46 - 50	2	2,0
	Jumlah	98	100,0

Sumber: data primer diolah 2003

c. Pendidikan Responden

Gambaran mengenai pendidikan responden akuntan publik dapat dilihat tabel sebagai berikut:

TABEL 4.4
TINGKAT PENDIDIKAN AKUNTAN PUBLIK

No.	Usia	Jumlah	Persentase
1.	Strata satu (S1)	90	98,1
2.	Stratra dua (S2)	8	8,2
	Total	98	100,0

Sumber: data primer diolah 2003

Tingkat pendidikan akuntan publik sebagian besar telah menempuh strata satu (S1) sebanyak 90 orang (98,1%), namun beberapa responden akuntan publik telah menempuh pendidikan pada tingkat strata dua (S2) yaitu sebanyak 8 orang (8,2%).

d. Masa Bekerja

Akuntan publik yang menjadi responden telah mempunyai pengalaman kerja didasarkan pada masa kerja pada kantor akuntan publik. Gambaran masa kerja akuntan publik adalah sebagai berikut:

TABEL 4.5

MASA BEKERJA AKUNTAN PUBLIK

No.	Masa Bekerja (Tahun)	Jumlah	Persentase
1.	1 – 5	67	68,4
2.	6 – 10	22	22,4
3.	11 – 15	8	8,2
4.	16 – 20	1	1,0
Total		98	100,0

Sumber: data primer diolah 2003

Sebagian besar responden telah bekerja antara 1 sampai dengan 5 tahun yaitu sebanyak 67 orang (68,4%), dan responden yang telah bekerja 6 sampai 10 tahun sebanyak 22 orang (22,4%) dari jumlah sampel. Akuntan publik yang bekerja selama 16 tahun, dalam hal ini merupakan akuntan yang paling lama telah menggeluti profesinya.

2. Mahasiswa

a. Jenis Kelamin

Responden mahasiswa sebanyak 101, yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi sebanyak 54 orang dan mahasiswa magister manajemen sebanyak 47 orang. Pengelompokan berdasarkan jenis kelamin dan komposisinya adalah sebagai berikut:

TABEL 4.6

KOMPOSISI JENIS KELAMIN MAHASISWA

No.	Mahasiswa	Jumlah	Jenis Kelamin dan Persentase	
			Laki-laki	Perempuan
1.	Magister akuntansi	54	31 (57,4)	23 (42,6)
2.	Magister manajemen	47	26 (55,3)	21 (44,7)
Total		101	57 (56,4)	44 (43,6)

Sumber: data primer diolah 2003

Kedua responden mahasiswa magister akuntan dan mahasiswa magister manajemen masih didominasi responden laki-laki sebanyak 57 orang (56,4%), namun tidak berbeda jauh dari jumlah responden perempuan yaitu sebanyak 44 orang (43,6%).

b. Usia Responden

Usia responden untuk mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen didominasi oleh responden yang berusia 31 sampai 35 tahun sebanyak 35 orang (34,7%). Sedangkan untuk masing-masing kelompok sampel mahasiswa magister adalah mahasiswa magister akuntansi didominasi oleh responden yang berusia 31 sampai dengan 35 tahun sebanyak 24 orang (44,4%),

dan mahasiswa magister manajemen sebagian besar didominasi oleh responden dengan usia 26 sampai 30 tahun sebanyak 24 (40,4%). Adapun gambaran usia responden mahasiswa yang terdiri dari mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen dapat dilihat pada tabel berikut ini:

TABEL 4.7
USIA MAHASISWA

No.	Mahasiswa	Jumlah	Usia dan Persentase				
			21-25	26-30	31-35	36-40	41-45
1.	Magister Akuntansi	54	6 (11,1)	11 (20,4)	24 (44,4)	10 (18,5)	3 (5,6)
2.	Magister Manajemen	47	10 (21,3)	19 (40,4)	11 (23,4)	6 (12,8)	1 (2,1)
Total		101	16 (15,8)	30 (29,7)	35 (34,7)	16 (15,8)	4 (4,0)

Sumber: data primer diolah 2003

c. Pekerjaan Responden

Gambaran mengenai pekerjaan responden dengan status mahasiswa magister akuntansi dan magister manajemen dapat dilihat pada tabel sebagai berikut:

TABEL 4.8
PEKERJAAN MAHASISWA

No.	Mahasiswa	Pekerjaan dan Persentase				
		Jumlah	Akuntan Pendidik	Dosen Manajemen	Praktisi Manajemen	Lainnya
1.	Magister Akuntansi	54	37 (68,5)	6 (11,1)	2 (3,7)	9 (16,7)
2.	Magister Manajemen	47	-	10 (21,3)	28 (59,6)	9 (19,1)
Total		101	37 (36,6)	16 (15,9)	30 (29,7)	18 (17,8)

Sumber: data primer diolah 2003

Sebagian besar responden mahasiswa magister akuntansi mempunyai latar belakang pekerjaan sebagai dosen pengajar akuntansi (akuntan pendidik) sebanyak 37 orang (68,5%). Di samping itu, beberapa responden mahasiswa magister akuntansi berprofesi sebagai dosen dan praktisi di bidang manajemen. Sedangkan mahasiswa magister manajemen didominasi oleh responden yang berprofesi sebagai praktisi manajemen sebanyak 28 orang (59,6%) serta sebagai staf pengajar manajemen sebanyak 16 (15,9%). Berbeda dengan responden mahasiswa magister akuntansi, mahasiswa magister manajemen tidak ada yang berprofesi sebagai akuntan pendidik.

d. Masa Bekerja

Mahasiswa yang menjadi responden telah mempunyai latar belakang pengalaman bekerja baik sebelum maupun sementara studi. Gambaran masa bekerja responden adalah sebagai berikut:

TABEL 4.9

MASA KERJA MAHASISWA

No.	Mahasiswa	Jumlah	Masa Kerja (Tahun) dan Persentase			
			1-5	6-10	11-15	16-20
1.	Magister Akuntansi	54	31 (57,4)	19 (35,2)	2 (3,7)	2 (3,7)
2.	Magister Manajemen	47	39 (82,9)	7 (14,9)	1 (2,2)	-
Total		101	70 (69,3)	26 (25,7)	3 (3,0)	2 (2,0)

Sumber: data primer diolah 2003

Sebagian besar responden baik mahasiswa magister akuntansi maupun mahasiswa magister manajemen yang telah mempunyai latar belakang pekerjaan,

responden telah bekerja antara 1 sampai 5 tahun sebanyak 70 orang (69,3%). Selanjutnya responden yang telah bekerja antara 6 sampai 10 tahun berjumlah 26 orang (25,7%).

4.1.3. Deskripsi Variabel

Diskripsi variabel terhadap 199 jawaban responden akuntan publik dan mahasiswa yang terdiri mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen yang telah memenuhi kriteria untuk dapat diolah. Deskripsi variabel atas jawaban responden dapat dilihat pada tabel berikut ini:

TABEL 4.10
DISKRIPSI VARIABEL

Skenario	Praktik Manajemen Laba	Minimum	Maximum	Mean	Standar Deviation
Skenario 1	Arah penurunan laba	31	97	59,07	14,21
Skenario 2a	Arah menaikkan laba, jangka waktu untuk memenuhi target anggaran kuartalan, dan menggunakan metode operasi	29	97	63,33	13,50
Skenario 2b	Jangka waktu memenuhi target anggaran tahunan	29	101	65,74	15,94
Skenario 3a	Memenuhi target proyek penting yang sempat tertunda karena keterbatasan anggaran	17	97	56,33	15,85
Skenario 3b	Berdasarkan PABU, dan untuk memenuhi target laba yang sudah dianggarkan	24	102	54,25	15,81
Skenario 4a	Jumlah tidak material, dan sesuai metode akuntansi	24	99	60,44	14,15
Skenario 4b	Jumlah yang meterial, dan tidak sesuai PABU	25	105	66,46	13,72
Nilai batas penerimaan etika $4 \times 15 = 45$ (titik tengah penerimaan etika)					

Sumber: data primer diolah 2003

Tabel tersebut menunjukkan bahwa kisaran rata-rata jawaban responden berada pada angka 54,25. sampai 66,46, sedangkan nilai batas penerimaan etika atau nilai tengah secara teoritis adalah 45. Hal ini berarti keseluruhan responden baik akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi maupun mahasiswa magister manajemen mempunyai kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika.

Skor tertinggi rata-rata ditempati skenario 4b. Analisis ini mengindikasikan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan dengan jumlah yang material dan tidak berdasarkan PABU dianggap sebagai praktik yang sangat tidak dapat diterima secara etika dibandingkan dengan praktik manajemen laba lainnya. Sedangkan skor terendah rata-rata berada pada skenario 3a. Analisis ini mengindikasikan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan untuk memenuhi target proyek penting yang sempat tertunda karena keterbatasan anggaran dianggap sebagai praktik atau tindakan yang lebih dapat diterima secara beretika.

Standar deviasi antar persepsi responden pada tabel 4.10 yang termasuk kategori tertinggi adalah skenario 2b dan 3a. Hal ini menunjukkan adanya ketidaksepakatan yang cukup besar dalam memberikan persepsi terhadap praktik manajemen laba yang dilakukan jangka waktu memenuhi target anggaran tahunan dan memenuhi proyek penting yang sempat tertunda karena keterbatasan anggaran yang dianggap mempengaruhi penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Sedangkan standar deviasi yang terendah ditunjukkan pada skenario 2a dan 4b. Hal ini mengindikasikan bahwa praktik manajemen laba dengan kebijakan menaikkan laba, jangka waktu memenuhi target anggaran kuartalan, dan menggunakan metode operasi, serta yang dilakukan dengan jumlah yang material dan tidak berdasarkan PABU

memperoleh kesepakatan yang cukup besar dalam memberikan persepsi terhadap praktik manajemen laba

Pemahaman responden yang melatarbelakangi terhadap penilaian faktor-faktor yang dianggap mempengaruhi penerimaan etika dapat ditinjau dari sudut pandang dimensi-dimensi etik (*multidimensional ethics scale*). Adapun deskripsi yang menunjukkan dimensi yang melatarbelakangi persepsi penerimaan etika responden adalah sebagai berikut:

TABEL 4.11
DESKRIPSI DIMENSI

No.	Dimensi	Minimum	Maksimum	Mean	Standar Deviation
1.	<i>Justice/relativist</i>	52	261	167,61	34,94
2.	<i>Contractualism</i>	53	147	94,07	18,19
3.	<i>Egoism</i>	33	145	84,41	20,53
4.	<i>Utilitarian</i>	27	136	79,53	18,60
a. Nilai batas dengan latar belakang dimensi <i>justice/Relativist</i> $4 \times 42 = 168$ b. Nilai batas dengan latar belakang dimensi <i>contractualism</i> $4 \times 21 = 84$ c. Nilai batas dengan latar belakang dimensi <i>egoism</i> $4 \times 21 = 84$ d. Nilai batas dengan latar belakang dimensi <i>utilitarian</i> $4 \times 21 = 84$					

Sumber: data primer diolah 2003

Tabel 4.11 menunjukkan bahwa skor rata-rata ke 4 dimensi tersebut berkisar 79,53 – 167,61. Skor rata-rata yang berada dibawah nilai batas rata-rata ditunjukkan oleh dimensi *Justice/relativist* dan *utilitarian* yaitu sebesar 167,61 dan 79,53 berada di bawah nilai batas rata-rata dimensi tersebut yaitu 168 dan 84. Hal ini mengindikasikan bahwa penilaian seluruh responden sebagian besar relatif tidak dilatarbelakangi oleh dimensi *justice/relativist* yaitu kebenaran ditentukan oleh prinsip-prinsip kebenaran

formal, serta dimensi *utilitarian* yang mempertimbangkan biaya dan manfaat dari suatu tindakan tersebut. Sedangkan dimensi *contractualism* dan *egoism* menunjukkan skor rata-rata terbesar yaitu 94,07 yang berada di atas rata-rata nilai batas rata-rata dimensi yaitu 84. Hal ini menunjukkan bahwa dimensi penggunaan logika dalam mengidentifikasi hubungan antara individu dengan lingkungan sosial orang lain serta konsekuensi memaksimalkan kesejahteraan individu relatif lebih melatarbelakangi penilaian seluruh responden.

Ketidaksepakatan penilaian seluruh responden terhadap penerimaan etika dilatarbelakangi oleh dimensi *justice/relativist* dan dimensi *egoism* dengan standar deviasi tertinggi yaitu 34,94 dan 20,53 dibandingkan dengan standar deviasi dimensi lainnya. Sebaliknya dimensi *contractualism* dan *utilitarian* dengan standar deviasi yang lebih rendah menunjukkan bahwa keseluruhan responden lebih mempunyai kesepakatan pada dimensi penggunaan logika dalam mengidentifikasi hubungan antara individu dengan lingkungan sosial orang lain serta konsekuensi fungsi pertimbangan biaya dan manfaat dalam memberikan penilaian penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

4.2. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat diukur melalui uji validitas dan realibilitas (Bambang Supomo dan Nur Indriantoro, 1999). Penelitian akan menghasilkan kesimpulan yang bias jika datanya kurang *reliabel* dan kurang *valid*.

4.2.1. Pengujian Validitas

Uji validitas dimaksudkan untuk mengetahui kemampuan instrumen sebagai alat ukur untuk mengukur apa yang seharusnya diukur. Uji validitas dilakukan dengan analisis faktor terhadap instrumen setiap dimensi. Seperti halnya Cohen *et al.* (1993) dengan *multidimensional ethics scale* 15 item skala memiliki nilai *factor loading* yang berkisar 0,63 sampai dengan 0,89 untuk keempat dimensi, sedangkan Flory *et al.* (1992) menggunakan 3 dimensi dengan 8 item skala yang menunjukkan nilai *factor loading* berkisar 0,68 sampai dengan 0,92.

Penelitian ini menggunakan 7 skenario, dimana setiap skenario terdiri atas 4 dimensi dengan 15 item skala dari Cohen *et al.* (1993). Pengujian validitas untuk instrumen masing-masing dimensi menggunakan *varimax rotation*, sebagaimana yang dilakukan Cohen *et al.* (1993) dan Flory *et al.* (1992). Secara umum uji validitas instrumen dalam penelitian ini memiliki kisaran nilai *factor Loading* sebesar 0,532 – 0,933. *Factor Loading* untuk dimensi *justice/relativist* berkisar 0,642 sampai 0,888, dimensi *contractualism* berkisar 0,532 sampai 0,883, dimensi *egoism* berkisar 0,709 sampai 0,933, dan dimensi *utilitarian* berkisar 0,711 sampai 0,877. Hal tersebut menunjukkan bahwa penelitian ini tidak berbeda jauh dari penelitian sebelumnya. Nilai *factor loading* di atas 0,50 (Hair *et al.* 1996) menunjukkan bahwa instrumen tersebut valid, dan dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

Hasil pengujian dengan nilai *factor loading* untuk *multidimensional ethic scale* dapat dilihat pada tabel berikut ini:

TABEL 4.12

HASIL PENGUJIAN VALIDITAS *MULTIDIMENSIONAL ETHICS SCALE*

No.	Dimensi dan Item Skala	Factor	Skenario							Kisaran Factor Loading
			1	2a	2b	3a	3b	4a	4b	
I.	Justice/Relativist:	1								0,642 – 0,888
1.	Adil/tidak adil		0,761	0,781	0,725	0,851	0,890	0,808	0,844	
2.	Pantas/tidak pantas		0,789	0,802	0,791	0,873	0,887	0,806	0,809	
3.	Dapat/tidak diterima secara individu		0,803	0,774	0,888	0,807	0,852	0,794	0,812	
4.	Dapat/tidak diterima keluarga saya		0,804	0,739	0,853	0,814	0,798	0,733	0,858	
5.	Dapat/tidak diterima secara kultur		0,829	0,759	0,859	0,878	0,888	0,781	0,809	
6.	Dapat/tidak diterima secara tradisi		0,642	0,740	0,812	0,833	0,863	0,772	0,753	
II.	Contractualism:	1								0,532 – 0,883
7.	Melanggar/tidak kontrak tidak tertulis		0,883	0,863	0,842	0,808	0,837	0,850	0,846	
8.	Diwajibkan/tidak melakukan hal tersebut.		0,856	0,532	0,685	0,761	0,740	0,668	0,569	
9.	Melanggar/tidak janji tidak terucap		0,880	0,874	0,851	0,865	0,850	0,869	0,877	
III.	Egoism:	1								0,709 – 0,933
10.	Mendorong/tidak kemajuan diri kita		0,807	0,847	0,865	0,865	0,821	0,709	0,772	
11.	Memuaskan/tidak diri kita		0,906	0,909	0,933	0,919	0,900	0,911	0,929	
12.	Memuaskan tidak secara personal		0,849	0,827	0,844	0,828	0,870	0,864	0,851	
IV.	Utilitarian:	1								0,711 – 0,877
13.	Memberi paling banyak/sedikit manfaat		0,840	0,856	0,830	0,877	0,865	0,871	0,858	
14.	Memaksimalkan keuntungan/kerugian		0,807	0,711	0,818	0,817	0,849	0,791	0,745	
15.	Memberi banyak kebaikan/kemudharatan		0,814	0,793	0,816	0,821	0,774	0,813	0,749	
Kisaran nilai factor Loading untuk keseluruhan skenario : 0,532 – 0,933										

Sumber: data primer diolah 2003

4.2.2. Pengujian Reliabilitas

Uji reliabilitas menunjukkan sejauhmana suatu instrumen pengukuran dapat diandalkan atau dapat dipercaya dalam mengukur suatu obyek yang akan diukur. Pengujian reliabilitas dilakukan dengan menggunakan *cronbach alpha*, untuk dapat menunjukkan konsistensi instrumen pengukur dalam mengukur item skala untuk setiap dimensi yang sama pada masing-masing skenario.

Reliabel/handalnya jawaban atas pernyataan adalah kekonsistenan dari waktu ke waktu. Oleh karena itu, pengujian dilakukan dengan menyatukan item skala dimensi yang sama untuk masing-masing skenario. Penelitian Flory *et al.* (1992) menunjukkan *cronbach alpha* berkisar 0,75 sampai dengan 0,92, sedangkan Cohen *et al.* (1993) menunjukkan kisaran nilai *cronbach alpha* sebesar 0,890 sampai dengan 0,890. Hasil pengujian reliabilitas data adalah sebagai berikut:

TABEL 4.13

HASIL PENGUJIAN RELIABILITAS
MULTIDIMENSIONAL ETHICS SCALE

No.	Dimensi	<i>Cronbach Alpha</i>
1.	<i>Justice/Relativist</i>	0,9313
2.	<i>Contractualism</i>	0,8863
3.	<i>Egoism</i>	0,9067
4.	<i>Utilitarian</i>	0,8926
Kisaran <i>cronbach alpha</i> : 0,8863 – 0,9313		

Sumber: data primer diolah 2003

Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan kisaran nilai *cronbach alpha* sebesar 0,8863 – 0,9313. *Cronbach alpha* untuk dimensi *justice/relativst* sebesar 0,9313, dimensi *contractualism* 0,8863, dimensi *egoism* 0,9067, dan dimensi *utilitarian* 0.8926.

Hal tersebut menunjukkan bahwa penelitian ini tidak berbeda jauh dari penelitian sebelumnya dengan *cronbach alpha* berada di atas 0,60. Nilai *cronbach alpha* di atas 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Imam Ghazali, 2002) menunjukkan bahwa instrumen tersebut reliabel atau handal.

4.3. Hasil Pengujian Hipotesis

4.3.1. Hasil pengujian hipotesis 1 (H_1)

Pengujian hipotesis 1 dilakukan dengan pengujian dua sampel yang berbeda yaitu antara akuntan publik dengan mahasiswa secara keseluruhan. Kedua sampel tersebut diujikan untuk masing-masing skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Pengujian hipotesis 1 menggunakan teknik analisis *Wilcoxon-Mann-Whitney Test* dengan hasil uji sebagai berikut:

TABEL 4.14

PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK
MANAJEMEN LABA ANTARA AKUNTAN PUBLIK DAN MAHASISWA

Skenario	Signifikansi (2-tailed)	Kesimpulan	Mean Rank	
			Akuntan Publik	Mahasiswa
Skenario 1	0,206	Tidak signifikan	94,77	105,08
Skenario 2a	0,027	Signifikan	109,19	91,08
Skenario 2b	0,015	Signifikan	110,12	90,18
Skenario 3a	0,001	Signifikan	113,16	87,23
Skenario 3b	0,018	Signifikan	109,80	90,49
Skenario 4a	0,019	Signifikan	109,69	90,59
Skenario 4b	0,922	Tidak signifikan	100,40	99,61
Total skenario	0,014	Signifikan	110,17	90,13

Sumber: data primer diolah 2003

Tabel 4.14 menunjukkan bahwa secara umum, dari ke 7 skenario yang digunakan, 5 skenario menunjukkan signifikansi perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Di samping itu, Pengujian keseluruhan skenario (total) juga menunjukkan signifikansi perbedaan antara kedua kelompok sampel yaitu dengan probabilitas 0,014 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hasil pengujian hipotesis 1 mendapatkan bukti yang cukup kuat untuk menerima H_1 (hipotesis alternatif pertama) yang diajukan, atau dengan kata lain terdapat perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

Responden memiliki persepsi yang berbeda secara signifikan pada skenario 2a, 2b, 3a, 3b, dan 4a. Sedangkan untuk skenario 1 dan 4b yang menunjukkan praktik manajemen laba yang dilakukan dengan penurunan laba, dilakukan dengan jumlah yang material, serta tidak berdasarkan PABU lebih dipersepsikan sama oleh kedua kelompok responden tersebut.

Secara umum dari ke 7 skenario tersebut, akuntan publik memiliki orientasi etis yang tinggi atau kecenderungan tidak diterimanya praktik manajemen laba secara etika dibandingkan dengan mahasiswa. Hal ini dapat dilihat pada ranking skor rata-rata antar kelompok responden, dimana akuntan publik memiliki *mean rank* tertinggi yang ditunjukkan pada ke 6 skenario tersebut, yaitu skenario 2a, 2b, 3a, 3b, 4a, dan 4b.

Hasil pengujian hipotesis ini menunjukkan adanya perbedaan persepsi akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, serta dari analisis *mean rank* untuk kedua kelompok responden mengindikasikan bahwa akuntan publik lebih cenderung tidak menerima praktik manajemen laba secara etika. Hal ini didukung oleh temuan Fischer dan Rosenzweig (1995) yang mengindikasikan

bahwa para akuntan publik cenderung menggunakan peraturan tertulis sebagai dasar untuk memecahkan masalah-masalah yang dilematis, serta Ward *et al.* (1993) menunjukkan bahwa dalam derajat tertentu *certified publik accountants* (CPAs) dapat membedakan perilaku etis dan tidak etis.

4.3.2. Hasil Pengujian Hipotesis 2 (H_2)

Sampel untuk mahasiswa terdiri atas dua yaitu mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen. Pengujian hipotesis ini didasarkan pada perbedaan karakteristik dan disiplin ilmu yang dimiliki oleh kedua sampel yang berbeda tersebut. Seperti halnya hipotesis 1, hipotesis 2 juga dilakukan pengujian dua sampel yang berbeda yaitu antara mahasiswa magister akuntansi dengan mahasiswa magister manajemen. Kedua sampel diujikan untuk masing-masing skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Seperti halnya hipotesis 1, pengujian hipotesis 2 juga menggunakan teknik analisis *Wilcoxon-Mann-Whitney Test* dengan hasil uji dapat dilihat pada tabel 4.15.

Tabel 4.15 menunjukkan bahwa ke 7 skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba oleh mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen, lima skenario menunjukkan tidak signifikannya perbedaan persepsi kedua kelompok sampel tersebut. Di samping itu, pengujian skenario secara keseluruhan (total) juga menunjukkan tidak terdapatnya perbedaan signifikan antara mahasiswa magister akuntansi dengan mahasiswa magister manajemen yaitu dengan nilai probabilitas 0,744 yang lebih besar dari $\alpha = 0,05$. Hal ini mengindikasikan bahwa secara umum pengujian yang dilakukan tidak mendapatkan bukti yang cukup kuat untuk dapat menerima hipotesis 2 (H_2). Dengan kata lain persepsi mahasiswa magister

akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba tidak berbeda secara signifikan.

TABEL 4.15

PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP
PRAKTIK MANAJEMEN LABA ANTARA MAHASISWA MAGISTER
AKUNTANSI DAN MAHASISWA MAGISTER MANAJEMEN

Skenario	Signifikansi (2-tailed)	Kesimpulan	Mean Rank	
			Mahasiswa Magister Akuntansi	Mahasiswa Magister Manajemen
Skenario 1	0,404	Tidak signifikan	53,27	48,39
Skenario 2a	0,395	Tidak signifikan	48,69	53,66
Skenario 2b	0,992	Tidak signifikan	51,03	50,97
Skenario 3a	0,180	Tidak signifikan	47,35	55,19
Skenario 3b	0,021	Signifikan	44,71	58,22
Skenario 4a	0,340	Tidak signifikan	48,41	53,98
Skenario 4b	0,005	Signifikan	58,69	42,17
Total skenario	0,744	Tidak signifikan	50,11	52,02

Sumber: data primer diolah 2003

Responden memiliki persepsi yang berbeda secara signifikan pada skenario 3b dan 4b. Skenario ini menggambarkan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan berdasarkan PABU, dan untuk memenuhi target laba yang sudah dianggarkan, serta yang dilakukan dalam jumlah material dan tidak sesuai PABU dipersepsikan berbeda oleh kedua sampel tersebut dibandingkan dengan ke 5 skenario lainnya. Hal ini didasarkan pada karakteristik profil responden dari segi latar belakang pekerjaan yang sangat variatif, dan seperti halnya praktisi akuntansi, mahasiswa magister akuntansi juga memiliki kecenderungan *rule-based view of ethics* (Fischer dan Rosenzweig, 1995), sehingga dalam mempersepsikan pada ke 2 skenario tersebut berbeda secara signifikan.

Tabel 4.15 juga menunjukkan bahwa secara umum mahasiswa magister manajemen memiliki orientasi etis yang tinggi atau kecenderungan tidak diterimanya praktik manajemen laba secara etika. Hal ini dapat dilihat pada perbandingan *mean rank* antara ke 2 kelompok sampel tersebut. Ketujuh skenario yang digunakan, nampak bahwa bahwa 4 skenario yaitu skenario 2a, 3a, 3b, 4a, serta pengujian secara keseluruhan skenario (total) menunjukkan *mean rank* yang lebih besar ketimbang dengan *mean rank* untuk mahasiswa magister akuntansi.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tidak berbeda secara signifikan dalam mempersepsikan penerimaan etika praktik manajemen laba dan menunjukkan bahwa mahasiswa magister manajemen lebih tidak menerima (*mean rank* terbesar) praktik manajemen laba secara etika dibanding dengan mahasiswa magister akuntansi.

Ketidakmampuan untuk dapat menerima hipotesis 2 (H_2) menunjukkan bahwa perbedaan disiplin ilmu akuntansi dan ilmu manajemen dapat memberikan persepsi yang berbeda tidak berhasil ditemukan dukungan bukti yang cukup kuat. Hal ini menunjukkan kedua sampel mahasiswa magister tersebut tidak berbeda jauh dengan mahasiswa *undergraduate* manajemen dan akuntansi yang termasuk dalam domain mahasiswa bisnis yang dibentuk oleh pola pendidikan yang hampir sama yaitu bertindak rasional, efisien, dan bertindak berdasarkan peraturan yang tertulis (Dwiyani Sudaryanti, 2001). Di samping itu, diindikasikan bahwa responden mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen belum diperhadapkan pada pengambilan keputusan untuk melakukan praktik manajemen laba sehingga kepersepsiannya tidak berbeda secara signifikan. Mahasiswa bisnis lebih banyak bekerja dengan menggunakan otak dari daripada hati, dan lebih berani melakukan tindakan-tindakan

atau praktik yang dipertanyakan keetisannya (Macoby, 1976; Wood, 1988 dalam Steven *et al.* 1993).

4.3.3. Hasil Pengujian Hipotesis 3 (H_3)

Pengujian hipotesis 3 dilakukan terhadap tiga sampel yang berbeda yaitu antara akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi, dan mahasiswa magister manajemen. Ketiga sampel tersebut diujikan untuk masing-masing skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Pengujian hipotesis 3 menggunakan *Kruskal-Wallis One-Way Analysis of Variance by Rank* dengan hasil uji sebagai berikut:

TABEL 4.16

PERBANDINGAN PERSEPSI PENERIMAAN ETIKA TERHADAP
PRAKTIK MANAJEMEN LABA ANTARA AKUNTAN PUBLIK, MAHASISWA
MAGISTER AKUNTANSI DAN MAHASISWA MAGISTER MANAJEMEN

Skenario	Signifikansi	Kesimpulan	Mean Rank		
			Akuntan Publik	Mahasiswa Magister Akuntansi	Mahasiswa Magister Manajemen
Skenario 1	0,343	Tidak signifikan	94,77	109,03	100,54
Skenario 2a	0,060	Tidak signifikan	109,19	86,61	96,22
Skenario 2b	0,051	Tidak signifikan	110,12	90,56	89,76
Skenario 3a	0,003	Signifikan	113,16	80,41	95,06
Skenario 3b	0,006	Signifikan	109,80	78,89	103,82
Skenario 4a	0,041	Signifikan	109,69	85,48	96,47
Skenario 4b	0,025	Signifikan	100,40	114,12	82,94
Total skenario	0,046	Signifikan	110,17	88,06	92,51

Sumber: data primer diolah 2003

Tabel 4.16 menunjukkan 3 skenario penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba yang tidak signifikan yaitu skenario 1, 2a, dan 2b, serta 4 skenario yang signifikan yaitu 3a, 3b, 4a, dan 4b. Di samping itu, dapat dilihat bahwa pengujian

keseluruhan skenario (total) juga menunjukkan perbedaan yang signifikan. Hal ini dapat disimpulkan bahwa pengujian tersebut diperoleh bukti yang cukup kuat untuk menerima hipotesis 3 (H_3), atau dengan kata lain bahwa ke 3 sampel tersebut mempunyai persepsi yang berbeda tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba.

Ketiga sampel tersebut, akuntan publik mendominasi *mean rank* yang terbesar untuk 5 skenario dari ke 7 skenario yang digunakan. Hal ini mengindikasikan bahwa akuntan publik memiliki orientasi etis yang tinggi atau menandakan tingkat kesetujuan terhadap praktik manajemen laba tidak dapat diterima secara etika. Namun pada skenario 1, akuntan publik memiliki *mean rank* dengan skor yang terendah. Hal ini menggambarkan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan dengan arah penurunan laba cenderung lebih dapat diterima secara etika oleh akuntan publik ketimbang dengan praktik manajemen laba lainnya.

Mean rank dengan skor terbesar kedua didominasi oleh mahasiswa magister manajemen, hal ini mengindikasikan bahwa mahasiswa magister manajemen lebih memiliki orientasi etis yang tinggi atau ketidaksetujuan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba dibandingkan dengan mahasiswa magister akuntansi. Namun mahasiswa magister manajemen pada skenario 4b yang menggambarkan praktik manajemen laba yang dilakukan dengan jumlah yang material dan tidak berdasarkan PABU lebih dapat diterima secara etika (*mean rank* skor terendah) dibandingkan dengan praktik manajemen laba lainnya. Suatu hal yang mendasar dengan profil responden mahasiswa magister manajemen yang sebagian besar berlatarbelakang pekerjaan sebagai praktisi dibidang manajemen (59,6%) mengaggap bahwa praktik

manajemen laba yang dilakukan dengan jumlah yang material dan tidak berdasarkan PABU lebih dapat diterima secara etika dibanding dengan jenis manipulasi lainnya.

Mahasiswa magister akuntansi lebih toleran dalam menyikapi penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, tabel 4.16 menunjukkan bahwa mahasiswa magister akuntansi pada sebagian besar skenario memiliki *mean rank* skor yang terendah. Namun terhadap skenario 4b yang menggambarkan praktik manajemen laba yang dilakukan tidak sesuai dengan PABU, serta dengan jumlah yang material mempunyai kecenderungan tidak terima secara etika dibandingkan dengan jenis manipulasi lainnya. Hasil ini didukung Fisher dan Rosenzweig (1995) yang menunjukkan bahwa mahasiswa akuntansi menganggap etika sebagai suatu aturan tertulis atau diatur secara eksplisit.

Tabel 4.16 juga menunjukkan dari pengujian keseluruhan skenario (total) untuk ke 3 sampel tersebut, responden akuntan publik menunjukkan *mean rank* tertinggi sebesar 110,17, mahasiswa magister manajemen sebesar 92,51, dan mahasiswa magister akuntansi 88,06. Suatu kesimpulan bahwa akuntan publik lebih memiliki kecenderungan tidak diterimanya praktik manajemen laba secara etika atau dengan kata lain bahwa akuntan publik memiliki pertimbangan penerimaan etika yang lebih tinggi dibandingkan kedua sampel mahasiswa magister tersebut. Glen dan Van Loo (1993) menunjukkan bahwa mahasiswa bisnis mempunyai kecenderungan membuat pilihan yang kurang etis dibandingkan dengan praktisi bisnis, serta Adams *et al.* (1995) mengindikasikan akuntan publik cenderung menggunakan peraturan tertulis sebagai dasar untuk memecahkan masalah yang dilematis.

4.3.4. Pengujian Hipotesis 4 (H_4)

Pengujian hipotesis 4 dilakukan dengan pengujian dua sampel berhubungan yang merupakan faktor yang dianggap mempengaruhi pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba untuk masing-masing responden. Pengujian hipotesis 4 menggunakan teknik analisis *Wilcoxon Signed Rank Test* dengan hasil uji sebagai berikut:

TABEL 4.17

FAKTOR-FAKTOR YANG DIANGGAP MEMPENGARUHI PERTIMBANGAN
PENERIMAAN ETIKA TERHADAP PRAKTIK MANAJEMEN LABA

Faktor Pertimbangan Penerimaan Etika terhadap Praktik Manajemen Laba	Skenario	Signifikansi (<i>2-tailed</i>)			
		Total	Akuntan Publik	Mahasiswa Magister Akuntansi	Mahasiswa Magister Manajemen
Arah manajemen laba	1 & 2a	0,001	0,000	0,880	0,203
Materialitas manajemen laba	4a & 4b	0,000	0,001	0,000	0,185
Jangka waktu pengaruh manajemen laba	2a & 2b	0,010	0,011	0,348	0,624
Konsistensi dengan PABU	3b & 4b	0,000	0,000	0,000	0,000
Maksud atau tujuan manajemen laba	3a & 3b	0,001	0,003	0,147	0,288
Metode Manajemen laba	2a & 4a	0,002	0,016	0,047	0,455

Sumber: data primer diolah 2002

Tabel 4.17 menunjukkan signifikansi total (ke 3 responden) untuk masing-masing faktor pertimbangan etika terhadap praktik manajemen laba dengan probabilitas berkisar 0,000 – 0,010 yang jauh berada di bawah $\alpha = 0,05$. Hal ini mengindikasikan

bahwa keseluruhan responden dipengaruhi oleh faktor pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Di samping itu, tingkat probabilitas di bawah $\alpha = 0,05$ yang ditunjukkan oleh keseluruhan responden dapat memberikan bukti yang cukup kuat untuk menerima hipotesis 4 (H_4).

Keseluruhan faktor yang dianggap sebagai pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen mempengaruhi persepsi responden. Faktor dengan tingkat signifikansi yang paling berpengaruh adalah faktor konsistensi dengan PABU dan materialitas manajemen laba yang ditunjukkan dengan probabilitas 0,000. Hal ini menunjukkan bahwa responden mengacu pada pola pikir bahwa segala sesuatu yang tidak diatur secara tertulis maka tingkat penerimaan etikanya masih dipertanyakan.

Akuntan publik sangat dipengaruhi oleh faktor arah manajemen laba (skenario 1 dan 2a), hal ini ditunjukkan dengan tingkat signifikansi 0,000. Dalam pengujian hipotesis sebelumnya (tabel 4.16), akuntan publik memiliki *mean rank* skor terendah pada skenario 1 (94,77) yang berarti praktik manajemen laba yang dilakukan dengan arah penurunan laba lebih dapat diterima secara etika ketimbang skenario 2a (109,19) yang menunjukkan arah menaikkan laba.

Tingkat signifikansi faktor pertimbangan etika terhadap praktik manajemen laba yang sangat berpengaruh pada mahasiswa magister akuntansi adalah faktor materialitas manajemen laba (skenario 4a dan 4b), hal ini ditunjukkan dengan tingkat probabilitas 0,000. *Mean rank* mahasiswa magister akuntansi (tabel 4.16) menunjukkan skor terendah pada skenario 4a (85,48) yang berarti praktik manajemen laba yang dilakukan dengan jumlah yang material dan sesuai dengan PABU lebih dapat diterima secara etika ketimbang skenario 4b (114,12) yang dilakukan dalam jumlah yang material dan tidak sesuai dengan PABU.

Faktor konsistensi dengan PABU (skenario 3b dan 4b) untuk pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba, baik secara individu masing-masing responden akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi, dan mahasiswa magister manajemen maupun secara keseluruhan menunjukkan faktor yang sangat berpengaruh dengan tingkat probabilitas 0,000. Berdasarkan perbandingan *mean rank* ke 3 responden tersebut (tabel 4.16), *mean rank* terendah untuk skenario 4b dimiliki mahasiswa magister manajemen (82,94). Hal ini menunjukkan bahwa praktik manajemen laba yang dilakukan dengan jumlah yang material dan tidak sesuai PABU lebih dapat diterima secara etika oleh mahasiswa magister manajemen ketimbang mahasiswa magister akuntansi (114,12) dan akuntan publik (100,40). Mahasiswa magister manajemen yang sebagian besar dengan profil pekerjaan adalah praktisi dibidang manajemen memberikan indikasi tidak adanya pengaruh pada penggunaan aturan secara tertulis sebagai dasar untuk memecahkan masalah yang dianggap dilematis.

Skenario 3b dengan *mean rank* terendah (tabel 4.16) dimiliki mahasiswa magister akuntansi (78,89). Hal ini menunjukkan bahwa praktik manajemen laba yang didasarkan pada PABU, dan untuk memenuhi target laba yang sudah dianggarkan lebih diterima secara etika oleh mahasiswa magister akuntansi ketimbang dengan mahasiswa magister manajemen (103,82) dan akuntan publik (109,80). Mahasiswa magister akuntansi dengan profil pekerjaan sebagian besar akuntan pendidik (68,5%) yang mendidik calon-calon akuntan profesional mempunyai kecenderungan pada penggunaan aturan secara tertulis dalam memberikan penilaian etika pada pemecahan masalah yang masih dipertanyakan keetisannya.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) yang menunjukkan bahwa praktisi akuntansi dan mahasiswa akuntansi cenderung memiliki *rule-based view of ethics* atau menganggap etika sebagai aturan tertulis atau diatur secara eksplisit. Adams *et al.* (1995) juga mengindikasikan bahwa para akuntan publik lebih mempunyai kecenderungan menggunakan peraturan tertulis sebagai dasar untuk memecahkan masalah.

Mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen masih dalam domain yang sama yaitu mahasiswa bisnis. Stevens *et al.* (1993) menunjukkan beberapa kutipan penelitian bahwa mahasiswa bisnis lebih banyak bekerja dengan menggunakan otak (Macoby, 1976), dan lebih berani melakukan tindakan-tindakan yang masih dipertanyakan keetisannya (Wood, 1988).

BAB V

KESIMPULAN HASIL PENELITIAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan analisis yang telah dilakukan, maka sebagai kesimpulan dalam penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini berhasil membuktikan hipotesis pertama, bahwa terdapat perbedaan persepsi antara akuntan publik dan mahasiswa tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Hasil penelitian ini sekaligus mendukung penelitian Fisher dan Rosenzweig (1995) yang menunjukkan perbedaan persepsi antara *students* dan *accounting practioners* terhadap *ethical acceptability* praktik *earning management*. Akuntan publik lebih memiliki kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika dibandingkan dengan mahasiswa.
2. Penelitian ini tidak berhasil membuktikan hipotesis kedua, bahwa terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Hal ini mendukung penelitian Dwiyani Sudaryanti (2001) bahwa mahasiswa dengan disiplin ilmu akuntansi dan disiplin ilmu manajemen masih termasuk dalam domain mahasiswa bisnis yang dibentuk oleh pola pendidikan yang hampir sama yaitu bertindak secara rasional, efisien, dan bertindak berdasarkan peraturan tertulis. Mahasiswa bisnis lebih berani melakukan tindakan-tindakan atau praktik yang dipertanyakan keetisannya (Wood, 1988 dalam Steven *et al.* 1993). Di samping itu, diindikasikan bahwa mahasiswa bisnis tersebut belum diperhadapkan pada perilaku praktik manajemen laba. Walaupun tidak terdapat perbedaan yang

signifikan, dapat diketahui bahwa mahasiswa magister manajemen mempunyai kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika dibandingkan dengan mahasiswa magister akuntansi.

3. Penelitian ini berhasil membuktikan hipotesis ketiga, bahwa terdapat perbedaan persepsi akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen tentang penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba. Secara umum akuntan publik lebih memiliki kecenderungan tidak menerima praktik manajemen laba secara etika, diurutan kedua mahasiswa magister manajemen dan terakhir mahasiswa magister akuntansi. Akuntan publik tidak lepas dari aktivitas bisnis, Glen dan Van Loo (1993) menunjukkan bahwa mahasiswa bisnis mempunyai kecenderungan membuat pilihan yang kurang etis dibandingkan dengan praktisi bisnis. Adam *et al.* (1995) mengungkapkan bahwa akuntan publik lebih menggunakan peraturan tertulis sebagai dasar pemecahan masalah dilematis.
4. Penelitian ini berhasil membuktikan hipotesis keempat, dimana seluruh faktor pertimbangan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba mempengaruhi persepsi akuntan publik, mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen. Nampak pada faktor konsistensi dengan PABU mempunyai tingkat signifikansi yang paling berpengaruh terhadap persepsi responden. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) yang menunjukkan praktisi akuntansi dan mahasiswa akuntansi cenderung memiliki *rule-based view of ethics*.

5.2. Implikasi

Hasil penelitian ini kiranya dapat dipertimbangkan oleh profesi akuntan publik, dunia akademisi, serta bagi mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen. Adapun implikasi penelitian ini adalah:

1. Hasil penelitian ini memiliki implikasi penting bagi profesi akuntan publik, di samping menjunjung tinggi kode etik profesi akuntan publik, sangat perlu memiliki pertimbangan-pertimbangan etika terhadap masalah bisnis yang masih bersifat ambigu. Akuntan publik dalam memberikan *judgment* tidak membenarkan praktik manajemen laba karena dianggap tidak beretika.
2. Bagi mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen yang sebelum maupun setelah menempuh studi telah memiliki latar belakang pekerjaan. Hasil penelitian ini memberikan implikasi pada bidang profesi untuk memperhatikan dimensi etik dan sosial dalam menanggapi perilaku praktik manajemen laba.
3. Perbandingan penerimaan etika terhadap praktik manajemen laba oleh kedua kelompok mahasiswa magister dari disiplin ilmu yang berbeda, memberikan implikasi kepada program studi dalam menentukan muatan-muatan etika pada pembahasan materi atau kasus-kasus bisnis yang masih dipertanyakan keetisannya.

5.3. Keterbatasan dan Penelitian di Masa Mendatang

Penelitian ini memiliki beberapa hal yang merupakan suatu keterbatasan, keterbatasan tersebut lebih dapat disempurnakan dengan penelitian di masa yang akan

datang. Adapun keterbatasan yang merupakan rekomendasi untuk penelitian di masa yang akan datang adalah:

1. Responden akuntan publik didominasi oleh akuntan publik dengan profil masa kerjanya 1 sampai 5 tahun, atau dengan kata lain belum cukup berpengalaman dalam pengambilan keputusan. Penelitian selanjutnya menunjukkan hasil yang berbeda bila pengambilan sampel difokuskan pada akuntan publik dengan kategori akuntan senior.
2. Penelitian ini mengambil sampel akuntan publik. Penelitian selanjutnya akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diterapkan pada sampel keseluruhan tipe akuntan praktisi lainnya.
3. Penelitian ini hanya mengambil sampel mahasiswa magister akuntansi dan mahasiswa magister manajemen serta akuntan publik yang berlokasi di Wilayah Pulau Jawa. Penelitian ini lebih dapat disempurnakan dengan orientasi sampel yang lebih luas di Wilayah Indonesia.
4. Penerapan kuisisioner dengan menggunakan *multidimensional ethics scale*, menimbulkan kejenuhan, waktu yang lama dan keseriusan khusus bagi responden untuk memahami item-item pernyataan tersebut. Penelitian selanjutnya hendaknya terfokus pada penggunaan teknik penyebaran kuisisioner yang dipandu secara langsung.

DAFTAR PUSTAKA

- Adams, Barbara L., F.L. Malone, dan W. James. 1995. "Confidentiality Decisions: the Reasoning Process of CPAS in Resolving Ethical Dilemmas". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 1015-1020.
- Agnes Utari Widyaningdyah. 2001. "Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Earnings Management pada Perusahaan Go Publik di Indonesia". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 3, No. 2, Nopember. pp. 89-101.
- Ainum Naim dan Jogiyanto Hartono. 1996. "The Effect of Antitrust Investigation on the Management of Earnings: A Further Empirical Test of Political Cost Hypothesis". *Kelola*. No. 13/V. pp. 1265-141.
- Anthony, Robert N. dan Vijay Govindarajan. (1995). *Management Control System*. Irwin: Homewood. Illinios.
- Bertens K. 1993. "Etika Bisnis Menjadi urusan Siapa?" *Usahawan* No. 7 th XXII. pp. 12-17.
- Bruns, W.J., dan Merchant K.A. 1990. "The Dangerous Morality of Managing Earning". *Management Accounting*. pp. 22-25.
- Cloyd, C.Bryan., Jamie Pratt, and Toby Stock. 1996. "The Use of Financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Position: Public and Private firm". *Journal of Accounting Research*. Vol. 34, No. 1. pp. 23-45.
- Cohen, J.R., L.W. Pant, dan D.J.Sharf 1998. "The Effect of Gender and Academic Discipline Divesity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits". *Accounting Horizons*. pp. 250-270.
- Cohen, Jeffrey., Laurie Pant, dan David Sharp. 1993. "A Validation and Extension of a Multidimensional Ethic Scale". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 13-26.
- Davidoff, Linda L. 1981. *Introductory to Psychology*. Terjemahan Mari Juniati. penerbit Erlangga. Jakarta..
- Dechow, P.M., R.G. Sloan, and A.P. Sweeney. 1996). "Causes and Consequences of Earnings Manipulation: Analysis of Firm Subject to Enforcement Actions by The SEC". *Contemporary Accounting Research*. pp. 1-36.
- Dopus, B.M. dan M. Pinchus. 1988. "Evidence on the Choice of Inventory Accounting Methods: LIFO vs FIFO". *Journal of Accounting Research*. pp. 28-59.

- Dwiyani Sudaryanti. 2001. *Persepsi Etis Staf Pengajar dan Mahasiswa Jurusan Akuntansi dan Manajemen terhadap Praktik Earning Manajemen*. Tesis Program Pascasarjana Universitas GadjahMada (tidak dipublikasikan).
- Fatt, James P.T. 1995. "Ethics and accountant". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 997-1004.
- Financial Accounting Standar Boards (FASB). 1987. *Statement of Financial Accounting Concepts*. No. 1. Mc. Graw Hill.
- Fischer, Marilyn dan Kenneth Rosenzweig. 1995. "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earning Management". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 433-444.
- Friedlan, M.L. (1994). "Accounting Choices of Issuers of Initial Public offerings". *Comtemporary Accounting Research*. pp. 1-31.
- Glenn, Jr., J.R. dan M.F.V. Loo. 1993. "Bussines Students' and Practitioners Ethical Decisions Over Time." *Journal of Bussines Ethics*. pp. 835-847
- Hanna Meilani Salno dan Zaki Baridwan. 2000. "Analisis Perataan Penghasilan (*Income Smoothing*): Faktor-Faktor yang Mempengaruhi dan Kaitannya dengan Kinerja Saham Perusahaan Publik di Indonesia". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3. No. 1. pp. 17-34.
- Hair, Joseph F., Anderson, Rolph E., Tatham, Ronald L., dan Black, William C. 1998. *Multivariate Analysis*. 5 edition. McGraw Hill. USA.
- Hardiyanto Wibowo. 2002. Perbandingan Sensitivitas Etika antara Mahasiswa Magister Akuntansi Pria dan Mahasiswa Magister Akuntansi Wanita serta antara Mahasiswa Magister akuntansi dan Mahasiswa Magister Manajemen di Jawa Tengah dan DIY. Tesis Program Pascasarjana Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Hardjoeno, H. 2002. *Filsafat Ilmu Pengetahuan, Teknologi dan Etika Pertimbangan untuk Keputusan dan Tindakan*". Lembaga Penerbitan Unhas. Makassar.
- Healy, P.M. 1985. "the Effect of Bonus Schemes on Accounting Decision". *Journal of Accounting and Economics*. pp. 85-107.
- Hikma. 2002. *Pengujian Perbedaan Nilai-Nilai Personal Menurut Persepsi Akuntan Publik dan Mahasiswa Akuntansi*. Tesis Program Pascasarjana Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Hiltebeitel, Kenneth M. dan Scott K. Jones. 1992. "An Assessment of Ethics Instruction in Accounting Education". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 37-46.

- Hoesada, Jan. 1996. "Etika Bisnis dan Etika Profesi dalam Era globalisasi". *Makalah dalam Konvensi Nasional akuntansi*. September. pp. 158-172.
- Holthausen, Robert W. 1990. "Accounting Method Choice: Opportunistic Behavior, Efficient Contracting, and Information Perspective". *Journal of Accounting and Economics*. January. pp. 207-218.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 1995. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN. Yogyakarta.
- Imam Ghazali. 1997. "Etika Bisnis dan Sistem Pendidikan Tinggi Indonesia". *Makalah Seminar Nasional FKPMB*. Program Magister Manajemen Universitas Airlangga. Surabaya.
- , 2002. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi kedua. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- , dan Castellan Jr., John. 2002. *Statistik Non-Prametrik Teori dan Aplikasi dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Jones, J. 1991. "Earning Management During Relief Investigation". *Journal of Accounting Research*. pp. 193-228.
- Kasanen, Eero., Juha Kinnunen, Jyrki Niskanen. 1996. "Deviden-Based Earnings Management: Empirical Evidence from Finland". *Journal Accounting and Economic*. pp. 283-312.
- Khomsiyah dan N. Indriantoro. 1997. "Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta". *Makalah SNA I*.
- Loeb, Stephen E. dan Joanne Rockness. 1992. "Accounting Ethics and Education: A Response". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 485-490.
- Mahmudi. 2001. "Manajemen Laba (Earnings Manajemen): Sebuah Tinjauan Etika Akuntansi". *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol. 3, No.2, Agustus. pp. 395-402.
- Murtanto. 1999. "Identifikasi Karakteristik-karakteristik Keahlian Audit: Profesi Akuntan Publik di Indonesia". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2. No. 1. pp. 37-52.
- Magnis-Suseno, Franz. 1985. *Etika Dasar Masalah-masalah Pokok Filsafat Moral*. Penerbit Kanisius. Yogyakarta.
- Matlin, Margaret W. 1998. *Cognition*. Fourth Edition, Ganeseo, New York: Harcourt Brace College Publisher..

- Merchan, Kenneth A. dan Joanne Rockness. 1994. "The Ethics of Managing Earning: An Empirical Investigation." *Journal of Accounting and Public Policy*. pp. 79-94.
- Mc Donald, Gael M., dan G.D. Donleavy. 1995. "Objection to the Teaching of Bussines Ethics" *Journal of Bussines Ethics*. pp. 839-853.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo. 1999. "*Metodologi Penelitian Bisnis untuk akuntansi & Manajemen*". Edisi Pertama. BPFE. Yogyakarta.
- Perry, Susan F. and Thomas H. Williams. 1994. "Earnings Management Preceding Management Buyoit Offer". *Journal Accounting and Economics*. pp. 157-179.
- Prihat Assih. 2000. "Perspektif dan Etika Praktik Earnings Management". *Wahana*. Vol. 3, No. 2. Agustus. pp. 41-48.
- Rakhmat, Jalaluddin. 1993. *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Penerbit: PT. Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Robins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit PT. Prenhalindo. Jakarta.
- Scott, William R. 1997. *Financial Accounting Theory*. International Editions. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Siegel, Sidney. 1994. *Statistik Nonparametrik untuk Ilmu-Ilmu Sosial*. Penerbit PT. Gramedia. Jakarta.
- Singgih Santoso. 2000. "*Buku Latihan SPSS Statistik Nonprametrik*" Penerbit PT. Elex Media Komputindo Kelompok Gramedia. Jakarta.
- Steven, R.E., O.J. Harris, dan S. Williamson. 1993. "A Comparison of Ethical Evaluation of Business School Faculty and Studens: A Pilot Study". *Journal of Business Ethics*. pp. 611- 619.
- Sugiri, Slamet. 1999. "Earning Management: Teori, Model, dan Bukti Empiris". *Jurnal Manajemen, Ekonomi dan Bisnis*. April. pp 1-8.
- Swardjono. 1999. "Strategi Penerapan Kurikulum Akuntansi Keuangan". *Makalah disampaikan pada Lokakarya Nasional, Strategi Penerapan Kurikulum Nasional Program S-I Akuntansi*, Yogyakarta.
- Sweeney, A.P. 1994. "Debt-Covenant Violations and Managers Accounting Responses". *Journal of Accounting and Economics*. pp. 181-308.
- Tatang Ary Gumanti. 2000. "Earnings Management: Suatu Telaah Pustaka". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 2, No. 2, Nopember. pp. 104-115.

- Trevino, Linda K. 1992. "Moral Reasoning and Business Ethics: Implication for Research, Education, and Management". *Journal of Bussines Ethics*. pp. 445-459.
- Unti Ludigdo dan Mas'ud Machfoedz. 1999. "Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis ". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2, No. 1, Januari. pp. 1-19.
- Ward., Suzenne Pinac, D.R. Ward, dan A.B.Deck, 1993. Certified Public Accountants: Ethical Perception Skill and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Bussines Ethics*. pp. 601-610.
- Watts, Ross L., dan J.L Zimmerman. (1986) *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Worthy, Fords. 1984. "Manipulatyng Profit: How It done". *Fortune*. pp. 50-54.